Manual práctico IVA 2021



Esta publicación tiene efectos meramente informativos

Índice

- **Número de identificación de la publicación (NIPO)**
- **Capítulo 1. Novedades a destacar en 2021**
  - **Nuevo régimen de tributación de las ventas a distancia y ampliación de la ventanilla única**
  - **Brexit**
  - **Regla de uso efectivo**
  - **Regímenes simplificado y agricultura, ganadería y pesca**
  - **Régimen especial del grupo de entidades**
  - **Responsables del Impuesto**
  - **Tipos impositivos**
  - **Exención importaciones**
  - **Ventas en consigna. Registro**
  - **Modelo 303**
  - **Modelo 322**
  - **Modelo 353**
  - **Modelo 390**
  - **Nuevos modelos 035 y 369**
  - **Modelo 034**

- **Modelo 036**
- **Modelo 349**
- **Suministro inmediato de información**
- **Pre-303**
- **Localizador**
- **Consulta de minoristas en recargo de equivalencia**

- **Capítulo 2. Introducción**
  - **¿Qué es el IVA?**
  - **Funcionamiento general del impuesto**
  - **Esquema general**
  - **Territorio en el que se aplica el impuesto**
  - **Cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas de régimen común**
  - **Tributación en territorio común y territorio foral**
  - **Delimitación con el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**
  - **Herramientas de asistencia virtual en el IVA**
  - **Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo**

- **Capítulo 3. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales**
  - **Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales**
  - **Adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes**
  - **Transferencias de bienes en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna**
  - **Ventas a distancia**
  - **Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo**

- **Capítulo 4. Sujetos pasivos. Repercusión. Devengo. Base imponible y Tipo impositivo**
  - **Quiénes están obligados a declarar. Sujetos pasivos**
  - **Repercusión del impuesto al destinatario**
  - **Cuándo se producen las operaciones a efectos del impuesto. Devengo**
  - **Importe sobre el que se aplica el tipo impositivo. Base imponible**
  - **El tipo impositivo**
  - **Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo**

- **Capítulo 5. Deducciones y devoluciones**
  - **Deducciones**
  - **Devoluciones**
  - **Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo**

- **Capítulo 6. Los regímenes especiales en el IVA**
  - **Introducción**
  - **Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca**
  - **Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección**
  - **Régimen especial de las agencias de viajes**
  - **Régimen especial del recargo de equivalencia**
  - **Régimen especial del oro de inversión**
  - **Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios**
  - **Régimen especial del grupo de entidades**
  - **Régimen especial del criterio de caja**
  - **Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo**

- **Capítulo 7. La fiscalidad de las PYMES. El régimen simplificado**
  - **Introducción**
  - **Ámbito de aplicación del régimen simplificado**
  - **Renuncia al régimen simplificado**
  - **Contenido del régimen simplificado**
  - **Régimen simplificado aplicado a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales**
  - **Obligaciones formales**
  - **Gestión del impuesto**
  - **Supuesto práctico**
  - **Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo**

- **Capítulo 8. La gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido**
  - **Introducción**
  - **Las autoliquidaciones del IVA**
  - **Devoluciones**
  - **Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo**

- **Capítulo 9. Las declaraciones informativas del IVA. Modelos 390 y 349**
  - **La declaración-resumen anual. Modelo 390**
  - **La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349**
  - **Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo**

- **Capítulo 10. Obligaciones formales de los sujetos pasivos del IVA: Facturas y Libros Registro**
  - **Obligaciones del sujeto pasivo**
  - **Obligaciones censales**

- Obligaciones en materia de facturación
- Obligaciones en materia de Libros Registro en el IVA
- Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

- **Apéndice normativo**
- **Índice de modelos**
- **Glosario de abreviaturas**

Número de identificación de la publicación (NIPO)

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado:
https://cpage.mpr.gob.es.

NIPO: 186-21-009-9 (versión en castellano)

Capítulo 1. Novedades a destacar en 2021

Nuevo régimen de tributación de las ventas a distancia y ampliación de la ventanilla única

El artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para incorporar las modificaciones derivadas de la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, con excepción de su artículo 1 que fue objeto de transposición por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

De forma adicional y culminando la transposición de las directivas anteriores, se aprueba el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La transposición de las directivas anteriores, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, ha incluido importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, para reducir las cargas administrativas y facilitar la recaudación del Impuesto, se introducen en el Capítulo XI del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, tres nuevos regímenes especiales de ventanilla única a los que pueden opcionalmente acogerse los empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones para la declaración y liquidación del Impuesto sobre el valor Añadido devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de

consumidores finales establecidos en la Comunidad.

Las **principales modificaciones** introducidas por los citados Real Decreto-ley y Real Decreto **con efectos 1 de julio de 2021** son las siguientes:

1. La **modificación del régimen comunitario de ventas a distancia** mediante la **creación de una nueva categoría de entrega de bienes: las ventas intracomunitarias a distancia.** El nuevo régimen implica la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a particulares, excepto las efectuadas por las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realicen ventas intracomunitarias a particulares de otros Estados miembros de forma ocasional, que tributarán en el Estado miembro de establecimiento hasta alcanzar el límite de 10.000 euros (IVA excluido) y en el Estado miembro de consumo una vez rebasado el límite anterior, con la posibilidad de optar por la tributación en destino aún no superado el límite.

2. La **implantación de un régimen especial de naturaleza similar al régimen comunitario de ventas a distancia** para las **ventas de bienes importados de países o territorios terceros,** que incorpora una exención en la importación de aquellos bienes por los que el sujeto pasivo se acoja al nuevo régimen de importación que se crea.

3. **Se elimina la exención del IVA a la importación para bienes de escaso valor.**

4. **La implicación de las plataformas digitales en la recaudación del IVA devengado en determinadas ventas a distancia de bienes importados y ventas localizadas en el interior de la Comunidad.** Para ello, se introducen las modificaciones necesarias para considerarlas sujetos pasivos en determinadas operaciones en las que intervengan en las que se considerará que reciben los bienes del proveedor y los entregan al consumidor final. Con objeto de evitar una doble imposición, la entrega del proveedor a la plataforma estará exenta y dará derecho a deducir.

5. La **unificación del límite** determinante de la **tributación en destino** de las **ventas intracomunitarias a distancia y de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica** efectuadas o prestados por las **microempresas establecidas en un único estado miembro.**

Las modificaciones anteriores se completan con la ampliación, con efectos 1 de julio de 2021, de los regímenes de ventanilla única, mediante la **sustitución de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, por los siguientes:**

1. El **régimen exterior de la Unión**, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

2. El **régimen de la Unión**, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de la Ley del IVA.

3. El **régimen de importación**, aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

Como consecuencia de los cambios anteriores, la "Mini Ventanilla Única" pasa a denominarse **"Ventanilla Única" o "One-Stop Shop" (OSS)** y se crea la **"Import One-Stop Shop" (IOSS), pasando a incluirse en la ventanilla única desde 1 de julio de 2021**, además de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales, **las siguientes operaciones:**

1. Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
2. Las ventas a distancia de bienes importados.
3. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.
4. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo.
5. Las entregas de bienes localizadas en el interior de la Comunidad cuyo sujeto pasivo sea una interfaz electrónica de acuerdo con lo dispuesto en el 8.bis.b) de la Ley del IVA.

Los nuevos regímenes se completan con la **introducción** de una **modalidad especial para la declaración y pago de las importaciones** efectuadas por aquellos **empresarios o profesionales que,** cumpliendo determinados requisitos y **teniendo derecho a acogerse al régimen de importación, no se acojan al mismo.**

Brexit

El **31 de enero de 2020** se produjo la **salida efectiva de Reino Unido de la Unión Europea**.

La Unión Europea y Reino Unido han alcanzado un acuerdo amplio y ambicioso para su relación futura.

En relación con los movimientos de mercancías, ese acuerdo implica que no se exigirán aranceles ni se establecerán cuotas para las mercancías originarias de ambas Partes, si bien los **movimientos de mercancías a partir del 1 de enero de 2021**, sí estarán **sujetos a formalidades aduaneras.**

Consecuencias del Brexit a efectos del IVA

La entrada de mercancías en el territorio de aplicación del IVA español (Península y Baleares) procedentes de Reino Unido, estarán sujetas a liquidación del IVA en el momento de la **importación** por la Aduana, salvo que la empresa opte por el pago del IVA diferido.

Las mercancías que sean transportadas desde el territorio de aplicación del IVA español (Península y Baleares) al Reino Unido serán **exportaciones** y estarán exentas de IVA.

No obstante, los intercambios de mercancías con Irlanda del Norte tendrán el mismo tratamiento que los efectuados con un Estado miembro de acuerdo con el protocolo Irlanda del Norte. Este tratamiento no se extiende a los servicios.

Para evitar una doble tributación, las mercancías cuyo transporte desde Reino Unido a uno de los

27 Estados miembros se inicie antes del 1 de enero de 2021 y lleguen a su destino con posterioridad a dicha fecha, deberán presentarse ante la Aduana pero no tributarán como importación sino como adquisición intracomunitaria, teniendo que incluirse en el modelo 349. Las autoridades aduaneras podrán requerir al importador la prueba del inicio del transporte antes del 1 de enero de 2021 mediante los documentos de transporte.

Regla de uso efectivo

Con efectos 1 de enero de 2021, se **modifica el artículo 70. Dos de la Ley del IVA,** para dejar de aplicar la regla especial de uso efectivo a los servicios que se entienden realizados, conforme a las reglas de localización, en Canarias, Ceuta y Melilla.

Regímenes simplificado y agricultura, ganadería y pesca

Límites excluyentes

El artículo 70 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, con efectos desde el 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida, modifica la disposición transitoria decimotercera de la Ley del IVA con el fin de prorrogar para el periodo 2021 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

De esta manera, los límites aplicables para el ejercicio 2021 son los siguientes:

En el caso del régimen simplificado, volumen de ingresos en el año inmediato anterior:

- Conjunto de actividades, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas: 250.000 euros.
- Actividades agrícolas, forestales y ganaderas: 250.000 euros.

En el caso del REAGP, volumen de ingresos en el año inmediato anterior:

- Actividades comprendidas en el REAGP: 250.000 euros.
- Restantes actividades: 250.000 euros.

En ambos regímenes, el volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior, excluidas las relativas al inmovilizado: 250.000 euros.

Reducción del número de períodos impositivos afectados por la renuncia a los régimen especial simplificado y régimen especial de agricultura, ganadería y pesca de IVA correspondiente a los ejercicios 2020 y 2021

Los contribuyentes que hubiesen renunciado para el ejercicio 2020 a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca, podrán volver a aplicar estos regímenes en el ejercicio 2021 o 2022.

Los contribuyentes que renuncien a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca en 2021, podrán volver a aplicar estos regímenes en el ejercicio 2022.

Plazos de renuncias y revocaciones a los regímenes simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, para el año 2021

El **plazo de renuncia** a los regímenes simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca y la revocación de la misma, que deban surtir efectos para el año 2021, es desde el 24 de diciembre hasta el 31 de enero de 2021.

Las **renuncias y revocaciones** presentadas para el año 2021 a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca durante el mes de diciembre de 2020, con anterioridad al 24 de diciembre, se entienden presentadas en período hábil, pudiendo ser modificada la opción realizada en el plazo citado en el párrafo anterior.

Ingreso a cuenta correspondiente al primer trimestre del 2021

Los empresarios que realicen actividades acogidas al régimen simplificado distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales podrán reducir en un 20 los porcentajes para el cálculo del ingreso a cuenta correspondiente a la primera cuota trimestral del ejercicio 2021, establecidos en el número 3 de las Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IVA del Anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre.

Dicha reducción será del 35 por ciento para las actividades de comercio al por menor, hostelería y transporte clasificadas en los siguientes epígrafes de IAE: 653.2, 653.4 y 5, 654.2, 654.5, 654.6, 659.3, 663.1, 671.4, 671.5, 672.1, 2 y 3, 673.1, 673.2, 675, 676, 681, 682, 683 y 721.1 y 3.

Régimen especial del grupo de entidades

Con efectos 11 de julio de 2021, el artículo 8.Dos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, matiza el alcance y naturaleza de los incumplimientos de las obligaciones específicas de este régimen en las que necesariamente debe ser sujeto infractor la entidad dominante, por ostentar la representación del grupo de entidades.

En concreto, la entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en dicha declaración.

Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

Responsables del Impuesto

Régimen de depósito distinto de los aduaneros

Con efectos 11 de julio de 2021, el artículo 8.Tres de la Ley 11/2021, de 9 de julio, extiende el

supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria que alcanza a quien ostente la titularidad de los depósitos distintos de los aduaneros correspondiente a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, a los bienes objeto de Impuestos Especiales, excluidos hasta la fecha para evitar que los beneficios del régimen se utilicen de forma fraudulenta para realizar compras exentas del IVA al amparo del régimen, con devengo del Impuesto a la salida, pero sin ingreso del mismo ante la Hacienda Pública.

No obstante, tratándose de productos objeto de los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos, esta responsabilidad no será exigible a quien ostente la titularidad del depósito cuando la salida o el abandono de los bienes se haya realizado por una persona o entidad autorizada al efecto que conste en el registro de extractores de estos productos, registro administrativo donde deben inscribirse dichas personas o entidades, que se crea con dichos efectos.

Agentes de aduanas

Con efectos 11 de julio de 2021, el artículo 8.Uno de la Ley 11/2021, de 9 de julio, actualiza el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago del impuesto, definido actualmente para los agentes de aduanas, que será de aplicación a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador. De esta forma, se alinea el precepto a las modificaciones establecidas en el ámbito de la representación aduanera y a la figura del representante aduanero.

Tipos impositivos

Bebidas edulcorantes

Con efectos 1 de enero de 2021, se modifica el tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que pasan a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento, medida que constituye un compromiso social para racionalizar y promover su consumo responsable, en particular entre la población infantil y juvenil.

Tipo cero

Desde el 23 de abril de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2021 se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario para combatir la pandemia provocada por el COVID-19 con los siguientes requisitos:

a. Los bienes a los que se aplicará el tipo del 0 por ciento serán los siguientes:

- Para el periodo comprendido entre el 23 de abril y el 31 de octubre de 2020, los enumerados en el anexo del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre.
- Para el periodo comprendido entre el 1 de noviembre de 2020 y el 30 de abril de 2021, los enumerados en el anexo del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre.
- Para el periodo comprendido entre el 1 de mayo de 2021 y el 31 de diciembre de 2021, los enumerados en el anexo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril.

b. El tipo del 0 por ciento se aplicará siempre que los destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la LIVA.

Tipo del 4 por ciento

El artículo 7 del RD-Ley 34/2020, con efectos desde el 19 de noviembre de 2020 y hasta el 31 de diciembre de 2021, rebaja temporalmente del 21 al 4 por ciento el tipo aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables cuyos destinatarios sean distintos de entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la LIVA.

Reducción del tipo de IVA al 10 por ciento en los suministros de energía eléctrica

Con efectos desde 26 de junio y hasta el 31 de diciembre de 2021, para los contratos de energía eléctrica cuyo término fijo de potencia no supere los 10 kW se establece una rebaja del 21 al 10 por ciento en el tipo impositivo del IVA que recae sobre todos los componentes de la factura eléctrica, cuando el precio medio mensual del mercado mayorista en el mes anterior al de la facturación haya superado los 45 €/MWh.

También se rebaja al 10 por ciento el tipo impositivo del IVA aplicable a la factura eléctrica de los titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social, y además tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, durante el periodo al que se refiere el párrafo anterior, con independencia del precio de la electricidad del mercado mayorista.

Exención importaciones

Están **exentas** las **importaciones realizadas entre el 30 de enero de 2020 y el 31 de diciembre 2021 de los bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19.**

Los **beneficiarios de esta franquicia y exención** son las entidades públicas y los organismos privados de carácter benéfico, caritativo o filantrópico que hayan sido autorizados

También podrán beneficiarse de esta medida, otros operadores que importen por cuenta de un ente público o de un organismo privado autorizado. Se **deberá justificar** que se actúa por cuenta de estas entidades y que la destinataria de las mercancías disponga de una **autorización administrativa** en caso de ser un organismo privado de carácter benéfico.

Ventas en consigna. Registro

En relación con las **ventas en consigna, desde el 27 de mayo de 2021**, **se añade la siguiente información a consignar en el Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias:**

1. **Para el vendedor:**

   La fecha en que tenga lugar la sustitución de empresario o profesional al que inicialmente

fueron destinados los bienes.

2. **Para el destinatario:**

   a. Además de la descripción y cantidad, el valor de los bienes que son retirados del almacén por el vendedor y dejan de estar a su disposición.

   b. Además de la descripción y cantidad, el valor de los bienes destruidos o desaparecidos del almacén.

Modelo 303

Modificaciones desde 1 de enero de 2021

Se modifica el formato de las casillas del **apartado «Identificación»**, transformando el diseño de cumplimentación de las mismas mediante dos casillas excluyentes en un diseño basado en una única casilla. Al mismo tiempo, se adapta la denominación de las casillas al nuevo diseño.

En el **apartado «Resultado»** del modelo 303, la casilla 67, que hasta ahora mostraba las cuotas pendientes de compensación aplicadas en la autoliquidación, se desglosa en tres nuevas casillas que facilitarán al contribuyente conocer los saldos de las cuotas a compensar aplicados y pendientes en cada período.

Por otra parte, **se da nueva denominación a la casilla 93** del modelo 303 para que su contenido coincida con el de la casilla 59 de dicho modelo.

Modificaciones desde 1 de julio de 2021

Con objeto de adaptar el modelo 303 a los cambios introducidos por el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, se introducen las siguientes modificaciones:

- **Apartado información adicional:** se elimina la casilla 61 y se crean las casillas 120, 122, 123 y 124.

- **Apartado operaciones realizadas en el ejercicio:** se crean las casillas 125, 126, 127 y 128, se da nueva denominación a la casilla 84 y se suprime la casilla 85.

También desde 1 de julio de 2021, se introducen en el modelo 303 los cambios necesarios para hacer posible la **devolución en cuentas extranjeras.**

Modelo 322

Modificaciones desde 1 de enero de 2021

Se modifica el formato de las casillas del **apartado «Identificación»,** transformando el diseño de cumplimentación de las mismas mediante dos casillas excluyentes en un diseño basado en una única casilla. Al mismo tiempo, se adapta la denominación de las casillas al nuevo diseño.

Por otra parte, **se da nueva denominación a la casilla 93** del modelo 322 para que su contenido coincida con la casilla 71.

Modificaciones desde 1 de julio de 2021

Con objeto de adaptar el modelo 322 a los cambios introducidos por el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, se introducen los siguientes cambios:

- **Apartado información adicional:** se elimina la casilla 73 y se crean las casillas 120, 122, 123 y 124.
- **Apartado operaciones realizadas en el ejercicio:** se crean las casillas 125, 126, 127 y 128, se da nueva denominación a la casilla 84 y se suprime la casilla 85.

Modelo 353

Con efectos 1 de enero de 2021, la casilla 02, que hasta ahora mostraba las cuotas pendientes de compensación aplicadas en la autoliquidación, se desglosa en tres nuevas casillas.

También desde 1 de enero de 2021, se introduce una casilla para identificar a los grupos de entidades sometidos a normativa foral.

Modelo 390

Con objeto de adaptar el modelo 390 a los cambios introducidos por el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, se suprime la casilla 112, se da nueva denominación a las casillas 103 y 110 y se crean las casillas 125, 126, 127 y 128.

Nuevos modelos 035 y 369

Modelo 035

Con efectos 19 de junio de 2021, se aprueba el formulario 035 para la declaración de inicio, modificación o cese de las operaciones comprendidas en los tres nuevos regímenes de ventanilla única previstos en el Capítulo XI del Título IX de la Ley del IVA.

Modelo 369

Con efectos 1 de julio de 2021, se aprueba el modelo 369 para la autoliquidación de los tres nuevos regímenes de ventanilla única previstos en el Capítulo XI del Título IX de la Ley del IVA, que deberán utilizar los sujetos pasivos cuyo Estado miembro de identificación sea España.

Modelo 034

Con efectos 1 de julio de 2021, se deroga el formulario 034 de «Declaración de inicio,

modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Modelo 036

Con efectos 1 de julio de 2021, se introducen en el **modelo 036** las **modificaciones necesarias para adaptarlo a las modificaciones introducidas por el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril,** incorporando al modelo 036 tanto el ejercicio de la opción por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Cuatro y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.8.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, como la comunicación de la sujeción de las entregas de bienes a que se refieren el artículo 68.Tres.a) y Cinco de la Ley de dicho impuesto y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.4.º.a) de la misma Ley.

Modelo 349

Con efectos 1 de enero de 2021, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, se introducen modificaciones en la **codificación del NIF-IVA** para posibilitar la correcta declaración de operaciones intracomunitarias con **Irlanda del Norte.**

Suministro inmediato de información

Desde 1 de julio de 2021, se crea una **nueva clave de régimen especial** para las operaciones acogidas a los **nuevos regímenes de ventanilla única.**

Pre-303

En **2021, el Pre303 se extiende a TODOS los contribuyentes,** ofreciendo distintos servicios según el perfil de contribuyentes que tienen que presentar el modelo 303.

Uno de estos perfiles es el de contribuyentes en SII que pueden acceder a sus Libros Agregados, colectivo que se ha visto ampliado a grandes empresas y voluntarios en SII.

Otro perfil relevante es el de contribuyentes exclusivamente arrendadores a los que se cumplimentarán las casillas en función de los datos aportados por el propio contribuyente.

Dentro de los nuevos servicios ofrecidos al contribuyente en 2021, destaca la cartera de cuotas a compensar, que ofrece información sobre los importes a compensar pendientes de periodos anteriores, desglosados por ejercicio y periodo de generación, importes aplicados y pendientes de aplicar.

Localizador

Se actualiza esta herramienta de ayuda para incorporar todos los cambios derivados del nuevo régimen de tributación de las ventas a distancia y la ampliación de la ventanilla única. Para ello se incorporan a la página web de la AEAT dos nuevas versiones: «Localizador de Prestación de Servicios (segundo semestre de 2021)» y «Localizador de Entrega de bienes (segundo semestre de 2021)».

Consulta de minoristas en recargo de equivalencia

Desde el 8 de septiembre de 2021, se encuentra disponible un nuevo servicio web para la consulta de minoristas en recargo de equivalencia.

La documentación técnica para hacer uso de este servicio web se encuentra disponible en el siguientes enlace:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/manuales/web-service/iva-web-service-masivo-consulta-equivalencia.html

Capítulo 2. Introducción

¿Qué es el IVA?

El IVA es un impuesto de **naturaleza indirecta** porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y servicios.

Este impuesto **grava tres clases de operaciones** distintas, a saber:

1. **Entregas de bienes y prestaciones de servicios** realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.

2. **Adquisiciones intracomunitarias de bienes** realizadas por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser realizadas por particulares (por ejemplo, adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos).

3. **Importaciones de bienes,** cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular.

Funcionamiento general del impuesto

En la aplicación del impuesto por los empresarios o profesionales se pueden distinguir dos aspectos:

1. Por sus ventas o prestaciones de servicios, repercuten a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro.

2. Por sus adquisiciones, soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas. En cada liquidación, se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de éste el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo.

Si el resultado es positivo, debe ingresarse en el Tesoro. Si es negativo, con carácter general, se compensa en las autoliquidaciones siguientes. Sólo si al final del ejercicio, en la última declaración presentada, el resultado es negativo o si se trata de sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual, en cualquier declaración, se puede optar por solicitar la devolución o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones siguientes.

Ejemplo:

En este ejemplo se pone de manifiesto el funcionamiento del impuesto. Se trata de un producto industrial cuya cadena de producción se inicia con la venta de materias primas para su transformación y que termina con la venta al consumidor final. Para simplificar, se supone que el empresario que vende las materias primas no ha soportado IVA. El tipo aplicado es el actual vigente del 21%.

Cadena de producción	Precio sin impuesto	IVA repercutido (21%)	Precio de venta	IVA soportado	IVA a ingresar
Materias primas	100	21	121	0	21 - 0 = 21
Transformación	200	42	242	21	42 - 21 = 21
Mayorista	400	84	484	42	84 - 42 = 42
Venta por minorista	500	105	605	84	105 - 84 = 21
				Total	**105**

Cada uno de los empresarios ha soportado el impuesto que le ha sido repercutido por su proveedor, siendo esta cuota la cantidad que pueden deducir al presentar sus correspondientes autoliquidaciones del IVA.

La repercusión final, es decir, el impuesto pagado por el consumidor final en concepto de IVA, ha sido 105 euros, que proviene de multiplicar el precio final del producto, 500 euros, por el tipo impositivo del 21%. Este impuesto ha sido ingresado en la Hacienda Pública poco a poco por cada empresario o profesional en función del valor añadido al bien o servicio en su concreta fase de producción y distribución.

El impuesto lo paga finalmente el consumidor final de los bienes, pero quienes lo ingresan en el Tesoro son los empresarios o profesionales que prestan los servicios o entregan los bienes.

Esquema general

En la aplicación del Impuesto, teniendo en cuenta lo que hemos visto hasta ahora, conviene distinguir dos partes claramente diferenciadas: el IVA devengado y el IVA soportado deducible.

1. IVA devengado

Para que se aplique el IVA en una operación, se debe tener en cuenta los siguientes aspectos:

a. Debe tratarse de una entrega de bienes o una prestación de servicios realizada por un

empresario o profesional, de una adquisición intracomunitaria debienes o de una importación de bienes.

b. No debe tratarse de una de las operaciones declaradas no sujetas o exentas por la Ley.

c. La operación debe entenderse realizada en la Península o Islas Baleares.

d. La operación debe entenderse producida o realizada, pues sólo cuando se produce o realiza se devenga el IVA correspondiente a la operación de que se trate (salvo que se trate del régimen especial del criterio de caja o existan pagos anticipados anteriores a la realización de la operación).

e. Hay que determinar la cantidad (base imponible) sobre la que debe aplicarse el tipo impositivo.

f. Determinación del tipo de gravamen correspondiente a la operación.

2. IVA soportado deducible

En general, los empresarios y profesionales pueden deducir del IVA repercutido el IVA soportado en sus compras, adquisiciones e importaciones, siempre que cumplan los requisitos para la deducción que pueden consultarse en el Capítulo 5 de este Manual práctico.

Territorio en el que se aplica el impuesto

El **impuesto se aplica** en la Península e Islas Baleares, quedando por tanto, excluidos de su ámbito de aplicación Canarias, Ceuta y Melilla.

De esta forma, sólo están sujetas al IVA español las operaciones que se consideren realizadas en la Península e Islas Baleares, según las normas que analizaremos más adelante.

En el **ámbito espacial de aplicación se incluyen** las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas de régimen común

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo único de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que modifica el artículo decimoprimero de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y con efectos desde el 1 de enero de 2009, **se cede a las Comunidades Autónomas el 50% del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido producido en su territorio.**

> **Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma** el rendimiento cedido del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponda al consumo en dicha Comunidad Autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del Impuesto sobre el Valor Añadido por Comunidades Autónomas.

No existe posibilidad de asumir competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, en relación con este impuesto, la **gestión, liquidación, recaudación e inspección**, así como la **revisión de los actos dictados en vía de gestión** se llevará a cabo por los **órganos estatales** que tengan atribuidas las funciones respectivas, sin que exista posibilidad de que las Comunidades Autónomas se hagan cargo, por delegación del Estado, de las competencias citadas.

Tributación en territorio común y territorio foral

En los casos en que un sujeto pasivo efectúe **operaciones en territorio común y en los territorios del País Vasco o Navarra**, habrá que estar a lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, modificado por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre (BOE del 29 de diciembre), y en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, modificado por la Ley 14/2015, de 24 de junio (BOE del 25 de junio).

En aplicación de lo dispuesto en los mismos, hay que diferenciar entre:

País Vasco

a. Cuando se hayan realizado operaciones por importe no superior a 10.000.000 de euros en el año anterior, se tributará exclusivamente en el territorio donde esté situado el domicilio fiscal, siendo indiferente donde se realicen las operaciones.

   Ejemplo:

   Una empresa domiciliada en Cáceres ha realizado en el año “n-1” las siguientes operaciones:

   - Ha prestado servicios localizados en Bilbao por importe de 500.000 euros.
   - Ha prestado servicios localizados en territorio común por importe de 500.000 euros.

   Al no superar su volumen de operaciones en el año “n-1” la cuantía de 10.000.000 de euros, esta empresa presentará en el año “n” sus autoliquidaciones del IVA, por el total de las operaciones que realice, en territorio común.

   En el caso de que el sujeto pasivo cambie de domicilio fiscal a lo largo del ejercicio, tributará a la Administración en cuyo territorio esté situado el domicilio fiscal inicial hasta la fecha de cambio de domicilio, y a la Administración en cuya demarcación territorial se encuentre el nuevo domicilio a partir de la fecha de cambio de domicilio.

b. Cuando se supere la cifra de 10.000.000 de euros en el año anterior y se opere exclusivamente en un territorio, se tributará exclusivamente en el territorio en el que se opere, cualquiera que sea el lugar en el que tenga su domicilio fiscal.

c. Cuando se supere la cifra de 10.000.000 de euros en el año anterior y se opere en ambos territorios, se tributará en cada Administración Tributaria en la proporción que representen las operaciones realizadas en cada una de ellas con relación a la totalidad de las realizadas, cualquiera que sea el lugar en el que tenga su domicilio fiscal.

Ejemplo:

Una empresa domiciliada en Cáceres realizó en el año "n-1" las siguientes operaciones:

- Ha prestado servicios localizados en Bilbao por importe de 6.000.000 de euros.
- Ha prestado servicios localizados en territorio común por importe de 6.000.000 de euros.

Volumen total operaciones: 6.000.000 + 6.000.000 = 12.000.000 de euros

6.000.000/12.000.000 x 100 = 50% porcentaje de tributación en territorio común.

6.000.000/12.000.000 x 100 = 50% porcentaje de tributación en territorio foral.

Al superar su volumen de operaciones en el año "n-1" la cuantía de 10.000.000 de euros, en el año "n" debe presentar, en cada período de liquidación, dos autoliquidaciones: una en territorio común por el 50% de sus resultados y otra en territorio foral por el 50% restante. Estos porcentajes serán provisionales y al finalizar el año, deberá practicarse una regularización según los porcentajes definitivos de las operaciones realizadas en el año en curso.

Navarra

a. Cuando se hayan realizado operaciones por importe no superior a 7.000.000 de euros en el año anterior, se tributará exclusivamente en el territorio donde esté situado el domicilio fiscal, siendo indiferente donde se realicen las operaciones.

Ejemplo:

Una empresa domiciliada en Córdoba ha realizado en el año "n-1" las siguientes operaciones

- Ha prestado servicios localizados en Pamplona por importe de 500.000 euros.
- Ha prestado servicios localizados en territorio común por importe de 500.000 euros.

Al no superar su volumen de operaciones en el año "n-1" la cuantía de 7.000.000 de euros, esta empresa presentará en el año "n" sus autoliquidaciones del IVA, por el total de las operaciones que realice, en territorio común.

En el caso de que el sujeto pasivo cambie de domicilio fiscal a lo largo del ejercicio, tributará a la Administración en cuyo territorio esté situado el domicilio fiscal inicial hasta la fecha de cambio de domicilio, y a la Administración en cuya demarcación territorial se encuentre el

nuevo domicilio a partir de la fecha de cambio de domicilio.

b. Cuando se supere la cifra de 7.000.000 de euros en el año anterior y se opere exclusivamente en un territorio, se tributará exclusivamente en el territorio en el que se opere, cualquiera que sea el lugar en el que tenga su domicilio fiscal.

c. Cuando se supere la cifra de 7.000.000 de euros en el año anterior y se opere en ambos territorios, se tributará en cada Administración Tributaria en la proporción que representen las operaciones realizadas en cada una de ellas con relación a la totalidad de las realizadas, cualquiera que sea el lugar en el que tenga su domicilio fiscal.

Ejemplo:

Una empresa domiciliada en Córdoba realizó en el año “n-1” las siguientes operaciones:

- Ha prestado servicios localizados en Pamplona por importe de 5.000.000 de euros.
- Ha prestado servicios localizados en territorio común por importe de 5.000.000 de euros.

Total operaciones: 5.000.000 + 5.000.000 = 10.000.000 de euros

5.000.000/10.000.000 x 100 = 50% porcentaje de tributación en territorio común.

5.000.000/10.000.000 x 100 = 50% porcentaje de tributación en territorio foral.

Al superar su volumen de operaciones en el año “n-1” la cuantía de 7.000.000 de euros, en el año “n” debe presentar, en cada período de liquidación, dos autoliquidaciones: una en territorio común por el 50% de sus resultados y otra en territorio foral por el 50% restante. Estos porcentajes serán provisionales y al finalizar el año, deberá practicarse una regularización según los porcentajes definitivos de las operaciones realizadas en el año en curso.

Delimitación con el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Regla general

Ambos impuestos gravan la transmisión de bienes o derechos. Se aplica el IVA cuando quien transmite es empresario o profesional, y se aplica el concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» cuando quien transmite es un particular.

Ejemplo:

Un coche de segunda mano comprado a un concesionario estará gravado por el IVA que debe repercutir el concesionario al comprador. Por el contrario, si la compra se efectúa a un particular, el impuesto que debe pagar el adquirente es el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una diferencia fundamental entre ambos impuestos es la posibilidad de deducción del IVA cuando lo soporta un empresario. En tanto que las cantidades pagadas por el concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» constituyen un coste para el empresario, el IVA no lo es, puesto que puede ser objeto de deducción en la autoliquidación correspondiente.

Como regla general, se produce la incompatibilidad de ambos impuestos de manera que, en principio, las operaciones realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional no estarán sujetas al concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino al IVA.

Excepciones

Las excepciones a la regla general son las operaciones que, siendo realizadas por empresarios o profesionales, están sujetas al concepto de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Podemos hacer la siguiente clasificación:

1. **Operaciones realizadas por empresarios o profesionales sujetas y exentas de IVA:**

   Las entregas, arrendamientos, constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, salvo que se renuncie a la exención en el IVA.

2. **Operaciones realizadas por empresarios o profesionales no sujetas al IVA:**

   Las entregas de inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional, constituyan una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

La Agencia Tributaria ha puesto a disposición de los sujetos pasivos una herramienta de asistencia virtual de IVA denominada **«Calificador de Operaciones Inmobiliarias»**, con la finalidad de determinar la tributación de operaciones de compraventa y arrendamiento de inmuebles por IVA o ITP, quien es la persona que debe ingresar el impuesto y si la factura lleva IVA.

Herramientas de asistencia virtual en el IVA

La web de la AEAT dispone de un «Asistente virtual de IVA (AVIVA)» para resolver las dudas planteadas en relación con este Impuesto.

La utilización de esta herramienta es muy sencilla: el contribuyente únicamente ha de formular su pregunta en el cajetín correspondiente y mantener una conversación con el Asistente. En caso de disponer de Cl@ve o certificado digital, podrá descargarse la respuesta obtenida en formato PDF.

El asistente virtual de IVA cuenta con herramientas complementarias de asistencia virtual de IVA para analizar determinadas cuestiones que revisten de una mayor complejidad (Localizador, Calificador inmobiliario, Calculadora de plazos para modificación de BI y otras rectificaciones, Calculadora de prorratas y Calculadora de sectores diferenciados). Además, se añade un «Asistente virtual específico sobre el SII» y la «Calculadora de plazos del SII».

En caso de necesitar más información, el contribuyente puede contactar a través del chat con un especialista en IVA de la Administración Digital Integral (ADI) en horario de 9:00 a 19:00 h de lunes a viernes, o remitir una solicitud de información tributaria a través de la herramienta INFORMA+ para obtener una respuesta por escrito personalizada.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

Tributación por el IVA o por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las siguientes operaciones:

1. Un empresario vende el mobiliario viejo por renovación adquirido hace 8 años.

La entrega tributa por el Impuesto sobre el Valor Añadido al ser realizada por un empresario en el desarrollo de su actividad.

2. ¿Y si quien vende es un centro de enseñanza?

Estamos ante una entrega de bienes que no tributa por ninguno de los dos impuestos:

- No tributa por transmisiones patrimoniales porque la realiza un empresario.
- No tributa por IVA por ser una de las operaciones declaradas exentas por la Ley, al haberse utilizado los bienes en operaciones exentas que no generan el derecho a deducción del IVA soportado (artículo 20.Uno.24.º de la Ley del IVA).

3. ¿Y si un empresario no promotor inmobiliario vende un piso a un particular para vivienda?

La entrega tributa, por excepción, por transmisiones patrimoniales:

- No tributa por IVA por ser una de las operaciones declaradas exentas por la Ley al tratarse de una segunda o ulterior entrega de edificaciones.
- Tributa por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, aunque la realiza un empresario.

4. Compra de una máquina de escribir usada en una tienda o directamente a un particular. ¿Qué impuesto debe pagarse?

- Si se compra en una tienda se debe pagar el IVA al comerciante.
- Si se compra a un particular debe ingresarse el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

5. ¿Cómo tributa la aportación de maquinaria afecta a una actividad empresarial que hace un socio a una sociedad recibiendo a cambio las correspondientes acciones?

- La entrega de la maquinaria tributa por el Impuesto sobre el Valor Añadido al ser el aportante un empresario y formar parte de su patrimonio empresarial.
- En su caso, tributará además por el concepto de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si se produce la constitución o aumento del capital o la aportación de socios para reponer pérdidas.

Capítulo 3. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales

Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales

Están gravadas por el IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las que se cumplan los siguientes requisitos simultáneamente:

a. Que se trate de una entrega de bienes o de una prestación de servicios realizada a título oneroso. Se asimilan a las entregas de bienes oprestaciones de servicios a título oneroso ciertas operaciones de autoconsumo de bienes o de servicios que se realizan sin contraprestación.

b. Que sea realizada por un empresario o profesional.

c. Que sea realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

d. Que la operación sea realizada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.

e. Que la operación no aparezca entre los supuestos de no sujeción previstos en la Ley, es decir, que no se trate de una operación no sujeta.

f. Que la operación no aparezca entre los supuestos de exención previstos en la Ley, es decir, que no se trate de una operación exenta.

Cada uno de estos requisitos se estudian detalladamente a continuación.

No obstante, por las particularidades de su tributación, las siguientes operaciones se analizan en un apartado independiente de este capítulo:

1. Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas en el marco de acuerdos de venta de bienes en consigna.

2. Las ventas a distancia, intracomunitarias y de bienes importados.

Respecto a las **ventas a distancia**, cabe destacar las **modificaciones introducidas con efectos 1 de julio de 2021** por el artículo 10 del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril y el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, en la tributación de las entregas de bienes, generalmente contratadas a través de internet, a consumidores finales efectuadas por proveedores establecidos fuera de la

Unión Europea o en Estados miembros distintos al de consumo.

Las **principales modificaciones introducidas a partir de 1 de julio de 2021** son las siguientes:

1. La **modificación del régimen comunitario de ventas a distancia** mediante la **creación de una nueva categoría de entrega de bienes: las ventas intracomunitarias a distancia.** El nuevo régimen implica la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a particulares, excepto las efectuadas por las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realicen ventas intracomunitarias a particulares de otros Estados miembros de forma ocasional, que tributarán en el Estado miembro de establecimiento hasta alcanzar el límite de 10.000 euros (IVA excluido) y en el Estado miembro de consumo una vez rebasado el límite anterior, con la posibilidad de optar por la tributación en destino aún no superado el límite.

2. La **implantación de un régimen especial de naturaleza similar al régimen comunitario de ventas a distancia** para las **ventas de bienes importados de países o territorios terceros,** que incorpora una exención en la importación de aquellos bienes por los que el sujeto pasivo se acoja al nuevo régimen de importación que se crea.

3. **Se elimina la exención del IVA a la importación para bienes de escaso valor.**

4. **La implicación de las plataformas digitales en la recaudación del IVA devengado en determinadas ventas a distancia de bienes importados y ventas localizadas en el interior de la Comunidad.** Para ello, se introducen las modificaciones necesarias para considerarlas sujetos pasivos en determinadas operaciones en las que intervengan en las que se considerará que reciben los bienes del proveedor y los entregan al consumidor final. Con objeto de evitar una doble imposición, la entrega del proveedor a la plataforma estará exenta y dará derecho a deducir.

5. La **unificación del límite** determinante de la **tributación en destino** de las **ventas intracomunitarias a distancia y de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica** efectuadas o prestados por las **microempresas establecidas en un único estado miembro.**

Las modificaciones anteriores se completan con la ampliación, con efectos 1 de julio de 2021, de los regímenes de ventanilla única, mediante la **sustitución de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, por los siguientes:**

1. El **régimen exterior de la Unión,** aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

2. El **régimen de la Unión,** aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones previstas en el artículo 8 bis. b) de la Ley del IVA.

3. El **régimen de importación,** aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

Como consecuencia de los cambios anteriores, la "Mini Ventanilla Única" pasa a denominarse **"Ventanilla Única" o "One-Stop Shop" (OSS)** y se crea la **"Import One-Stop Shop" (IOSS), pasando a incluirse en la ventanilla única desde 1 de julio de 2021,** además de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales, las **siguientes operaciones:**

1. Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
2. Las ventas a distancia de bienes importados.
3. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.
4. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.
5. Las entregas de bienes localizadas en el interior de la Comunidad cuyo sujeto pasivo sea una interfaz electrónica de acuerdo con lo dispuesto en el 8.bis.b) de la Ley del IVA.

Los nuevos regímenes se completan con la **introducción** de una **modalidad especial para la declaración y pago de las importaciones** efectuadas por aquellos empresarios o profesionales que**,** cumpliendo determinados requisitos y teniendo derecho a acogerse al régimen de importación, no se acojan al mismo.

A) Concepto de entrega de bienes y de prestación de servicios

La Ley del Impuesto define qué debe entenderse por entrega de bienes y ofrece un concepto residual de prestación de servicios. Asimismo, considera como asimiladas a las entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso, ciertas operaciones efectuadas sin contraprestación.

Entrega de bienes

1. Regla general

Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, es decir, la transmisión del poder de disponer de los bienes con las facultades atribuidas a su propietario.

Tienen la condición de bienes corporales, a estos efectos, el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

2. Reglas específicas

Se consideran entregas de bienes, con independencia de que se produzca o no la transmisión del poder de disposición sobre los mismos:

a. Las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de una edificación cuando quien ejecute la obra aporte materiales cuyo coste supere el 40 por ciento de la base imponible del

IVA correspondiente a la operación. En este punto, hay que tener en cuenta que los conceptos de “edificación” y de “rehabilitación” tienen un contenido específico a efectos del IVA definido en la propia Ley del Impuesto.

b. Las aportaciones no dinerarias de elementos del patrimonio empresarial o profesional y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución de cualquier tipo de entidades.

En particular, se considera entrega de bienes la adjudicación en favor de los comuneros de terrenos o edificaciones promovidos por la comunidad de bienes, en proporción a su cuota de participación.

Ejemplo:

La aportación a una comunidad de bienes de un solar si éste formaba parte de un patrimonio empresarial.

Si una comunidad de bienes constituida por dos comuneros promueve la construcción de un inmueble, finalizada la misma, se adjudica a cada comunero el 50% de la edificación, dicha adjudicación tiene la consideración de primera entrega de bienes.

c. Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

Ejemplo:

Dentro de este tipo de transmisiones se pueden citar, entre otras:

- Las ventas de bienes en subasta administrativa o judicial que forman parte del activo empresarial. El vendedor será el empresario embargado y el comprador el adjudicatario.
- Las entregas realizadas por empresarios o profesionales de bienes afectos a sus actividades, a favor de un ente público que los adquiere por expropiación forzosa, con independencia del carácter de la contraprestación, dineraria o en especie.

d. Las cesiones de bienes sin que se produzca la transmisión de la propiedad serán entregas cuando tengan lugar en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva o contratos de arrendamiento venta. Se asimilan a entregas de bienes los arrendamientos con opción de compra desde que el arrendatario se compromete a ejercitar la opción y los arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

Importante:

Según lo anterior, los arrendamientos financieros tienen la consideración de prestación de servicios hasta que

el arrendatario ejercite o se comprometa a ejercitar la opción de compra, momento en que pasan a tener la consideración de entrega de bienes.

e. Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio, efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra.

   Un comisionista que medie en una entrega de bienes puede actuar en nombre propio o ajeno. Si actúa en nombre propio se producen dos entregas, una del proveedor al comisionista y otra del comisionista al comitente si se trata de una comisión de compra o, si se trata de una comisión de venta, habrá una entrega del comitente al comisionista y otra de éste al cliente.

   Si actúa en nombre ajeno la operación entre comitente y comisionista es una prestación de servicios y la operación entre el comitente y el tercero (comprador o vendedor según el caso) es una entrega de bienes.

	Comisión de compra	Comisión de venta
Comisión en nombre propio	• Relación proveedor-comisionista: entrega de bienes • Relación comisionista-comitente: entrega de bienes	• Relación comitente-comisionista: entrega de bienes • Relación comisionista-cliente: entrega de bienes
Comisión en nombre ajeno	• Relación proveedor-comitente: entrega de bienes • Relación comisionista-comitente: prestación de servicios	• Relación comitente-cliente: entrega de bienes • Relación comisionista-comitente: prestación de servicios

f. El suministro de productos informáticos normalizados efectuados en cualquier soporte material, considerándose aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

g. Las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

3. Ventas a distancia

Desde 1 de julio de 2021, dentro de las entregas de bienes se definen dos nuevas categorías:

1. **Ventas a distancia intracomunitarias de bienes:**

   Las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

   a. Que los destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes

no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

b. Que los bienes objeto de dichas entregas sean distintos de medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación o montaje.

2. **Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros:**

   Las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

   a. Que los destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

   b. Que los bienes objeto de dichas entregas sean distintos de medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación o montaje.

Ventas a distancia con intervención de una interfaz electrónica

Con el objetivo de garantizar la efectiva recaudación del IVA y al mismo tiempo reducir las cargas administrativas, desde 1 de julio de 2021, quienes faciliten determinadas ventas a distancia a través de una interfaz electrónica se convierten en sujetos pasivos:

Cuando un empresario o profesional facilite a través de una interfaz electrónica de la que sea titular las siguientes operaciones:

a. La venta a distancia de bienes importados cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, o

b. La entrega de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, se considerará que dicho empresario o profesional titular de la interfaz electrónica ha recibido y entregado él mismo los bienes.

Es decir, las operaciones anteriores se “dividen” en dos entregas:

1. Una entrega del proveedor a la interfaz electrónica.

2. Una entrega de la interfaz al cliente o consumidor final.

En el caso de la letra b) la entrega del proveedor a la interfaz estará exenta y no limitará el de derecho a la deducción.

En ambos casos, el transporte de los bienes se vinculará a la entrega efectuada por la interfaz al cliente o consumidor final.

Operaciones asimiladas a las entregas de bienes

Tendrán el mismo tratamiento que las entregas de bienes a título oneroso, aun cuando no haya

contraprestación, las siguientes operaciones:

1. **El autoconsumo de bienes.**

   El autoconsumo de bienes se produce en los siguientes casos:

   A. Cuando se transfieren bienes del patrimonio empresarial o profesional al personal o se destinan al consumo particular del sujeto pasivo.

   B. Cuando se produce la transmisión del poder de disposición sin contraprestación sobre bienes corporales que integran el patrimonio empresarial o profesional.

   > **Ejemplo:**
   >
   > Esto se produce, entre otros casos, cuando un empresario regala a sus clientes determinados productos por él fabricados.

   C. Cuando los bienes utilizados en un sector de actividad se afectan a otro sector diferenciado de actividad del mismo sujeto pasivo.

   Existirán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional en los siguientes supuestos:

   a. Cuando se den los siguientes requisitos simultáneamente:

      - Que las actividades realizadas tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (aprobada por el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril). Los grupos de dicha clasificación están identificados por los tres primeros dígitos.

      - Que los porcentajes de deducción difieran más de 50 puntos porcentuales en ambas actividades, siempre que ninguna de ellas sea accesoria de otra.

        Se entiende por actividad accesoria aquélla cuyo volumen de operaciones en el año precedente no sea superior al 15 por ciento del de la principal y siempre que contribuya a la realización de ésta. Las actividades accesorias siguen el régimen de la principal y se incluyen en el mismo sector que ésta.

        En virtud de este apartado pueden existir dos sectores diferenciados:

        - La actividad principal (la de mayor volumen de operaciones en el año precedente) junto con sus actividades accesorias y las actividades distintas con porcentajes de deducción que no difieren en más de 50 puntos porcentuales del de la principal.

        - Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difieren en más de 50 puntos porcentuales del de ésta.

   b. Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de

equivalencia.

c. Las operaciones de arrendamiento financiero.

d. Las operaciones de cesión de créditos y préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de factoring. En todo caso, constituyen cada una de ellas, sectores diferenciados.

No se produce autoconsumo:

- Cuando por modificación en la normativa vigente una actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto. Así ocurre, por ejemplo, en el caso de modificación de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

- Cuando el régimen de tributación aplicable a una actividad económica cambia del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al de recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción. Así ocurre, por ejemplo, cuando un empresario que renunció a la aplicación del régimen simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA y que venía tributando en el régimen general del Impuesto, revoca dicha renuncia y pasa a tributar en el régimen especial correspondiente.

Lo dispuesto en las dos guiones anteriores debe entenderse, en su caso, sin perjuicio:

a. De las regularizaciones de deducciones previstas en los artículos 101, 105, 106, 107, 109,110, 112 y 113 de la Ley del IVA.

Ejemplo:

Un agricultor tributa en el año “n-1” por el régimen general del impuesto al haber renunciado, en su momento, al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. En dicho año deduce 10.000 euros de IVA soportado por la compra de un tractor. Si con efectos para el año “n” revoca la renuncia y pasa a tributar en el régimen especial citado, tendrá que practicar, en dicho año y los sucesivos hasta que concluya el período de regularización (y siempre que continúe tributando en el régimen especial) la regularización de la deducción efectuada.

Regularización: (10.000 euros - 0 euros) ÷ 5 = 2.000 euros (cantidad a ingresar)

b. De la aplicación de lo previsto en el apartado dos del artículo 99 de la Ley del IVA en relación con la rectificación de deducciones practicadas inicialmente según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, cuando el destino real de los mismos resulte diferente del previsto, en el caso de cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios

distintos de los bienes de inversión que no hubiesen sido utilizados en ninguna medida en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional con anterioridad al momento en que la actividad económica a la que estaban previsiblemente destinados en el momento en que se soportaron las cuotas pase a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquél en el que venía estando integrada con anterioridad.

Ejemplo:

Un agricultor que tributa en el año "n-1" por el régimen general del impuesto al haber renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deduce 100 euros de IVA soportado por la adquisición de fertilizantes que va a utilizar en el año "n". Si en dicho año "n" pasa a tributar por el régimen especial, revocando la renuncia, debe rectificar la deducción practicada, ingresando los 100 euros.

c. De lo previsto en los artículos 134 bis y 155 de la Ley del IVA en relación con los supuestos de comienzo o cese en la aplicación de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

Ejemplo:

Un empresario que pasa a tributar en el año "n" por el régimen especial del recargo de equivalencia habiendo tributado en el año "n-1" por el régimen general del impuesto, debe ingresar el resultado de aplicar los tipos de IVA y de recargo de equivalencia al valor de adquisición de las existencias inventariadas, IVA excluido. Del mismo modo, pero en sentido contrario, un empresario que pasa a tributar en el año "n+1" por el régimen general habiendo tributado en el año "n" por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tendrá derecho a la deducción del IVA correspondiente al valor de las existencias inventariadas.

D. Cuando existencias de la empresa pasan a utilizarse como bienes de inversión de la misma.

No se produce autoconsumo si al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado en caso de haber adquirido a terceros bienes de idéntica naturaleza.

No se entenderá atribuido este derecho si durante el período de regularización de deducciones los bienes se destinan a finalidades que limiten o excluyan el derecho a deducir, se utilizan en operaciones que no generan el derecho a deducción, o si resulta aplicable la regla de prorrata general o se realiza una entrega exenta del impuesto que no genera el derecho a deducción.

Ejemplo:

Una promotora inmobiliaria con un porcentaje del IVA soportado deducible inferior al 100 por 100 que construye un inmueble para su venta (existencias) el cual es afectado como oficina (bien de inversión) a la empresa.

2. **Las transferencias de bienes realizadas por un empresario a otro Estado miembro de la Unión Europea para afectarlos a las necesidades de su empresa en el mismo.**

   No existe operación asimilada a la entrega de bienes cuando se utilicen los bienes en determinadas operaciones: así, la realización de entregas de bienes que se consideren efectuadas en el Estado miembro de llegada o la utilización temporal de dichos bienes en el Estado miembro de llegada, la realización de prestaciones de servicios para el sujeto pasivo establecido en España o las entregas de gas, electricidad, calor o frío a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad o de redes de calor o refrigeración.

   No tendrán esta consideración las transferencias realizadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos previstos en el artículo 9 bis de la Ley del IVA. El régimen aplicable a estas transferencias se analiza detalladamente en un apartado específico de ese capítulo.

Prestación de servicios

La Ley del IVA define las prestaciones de servicios como toda operación sujeta al impuesto que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

En particular, se considera que son prestaciones de servicios:

a. El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

b. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles.

c. Las cesiones de uso o disfrute de bienes.

d. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas y demás derechos de la propiedad intelectual e industrial.

e. Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones pactadas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas delimitadas.

f. Las ejecuciones de obra que no sean entregas de bienes.

g. Los traspasos de locales de negocio.

h. Los transportes.

i. Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y la venta de bebidas y alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.

j. Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

k. Los servicios de hospitalización.

l. Los préstamos y créditos en dinero.

m. El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.

n. La explotación de ferias y exposiciones.

o. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno.

p. El suministro de productos informáticos cuando no tengan la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como los que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios

A los efectos del impuesto se asimilan a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso los autoconsumos de servicios.

Constituyen autoconsumo de servicios las siguientes operaciones sin contraprestación:

a. Las transferencias de bienes y derechos del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal que no sean entregas de bienes.

b. La aplicación total o parcial al uso particular o a fines ajenos a la actividad empresarial o profesional de los bienes del patrimonio empresarial o profesional.

c. Las demás prestaciones de servicios a título gratuito, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

Ejemplos:

- El dueño de un hotel que utiliza habitaciones como residencia familiar.
- El titular de un taller que arregla un vehículo a su vecino sin contraprestación.
- El servicio gratuito a personas que poseen un pase o título de libre acceso y asiento a espectáculos.

Clasificación de las ejecuciones de obra

En el siguiente cuadro se expone la clasificación, a efectos del IVA, de las ejecuciones de obra, especificando en qué casos son entregas de bienes y en qué casos, prestaciones de servicios.

Clases de bienes	Prestación de servicios	Entrega de bienes
Inmuebles	El constructor aporta materiales cuyo coste es inferior o igual al 40% de la base imponible del IVA correspondiente a la ejecución de obra	El constructor aporta materiales cuyo coste es superior al 40% de la base imponible del IVA correspondiente a la ejecución de obra
Muebles	En general, será prestación de servicios	Sólo cuando el que ejecuta la obra aporte la totalidad de los materiales o los que aporte el dueño de la obra sean insignificantes

B) Concepto de empresario o profesional

La entrega de bienes o prestación de servicios debe ser realizada por un empresario o profesional para que esté sujeta al IVA.

Los empresarios y profesionales se definen de una forma específica en el IVA. Así, tienen esta consideración:

- Quienes realicen actividades empresariales o profesionales, salvo que las efectúen exclusivamente a título gratuito.
- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Quienes exploten un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, los arrendadores de bienes.
- Quienes urbanicen terrenos, promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión, aunque sea ocasionalmente.
- Los particulares que realicen a título ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo exenta del impuesto por destinarse a otro Estado miembro de la Unión Europea, los cuales serán empresarios únicamente respecto de esta operación.

La condición de empresario o profesional, en los casos a que se refieren los cuatro primeros guiones, se tiene a efectos del IVA, desde el momento en que se adquieran bienes o servicios con la intención, confirmada con elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de las correspondientes actividades.

Ejemplos:

- Un particular que destina al alquiler un garaje o un local comercial de su propiedad se convierte en empresario, a efectos del IVA, y debe repercutir e ingresar el Impuesto, así como cumplir el resto de obligaciones que corresponden a los sujetos pasivos de este impuesto.

- Tres personas que construyen un edificio con tres viviendas para su posterior adjudicación como vivienda habitual forman una comunidad de bienes que, a efectos del IVA, tendrá la consideración de empresario.
- El promotor de una vivienda para uso propio no tiene la consideración de empresario puesto que no destina la construcción a la venta, adjudicación o cesión.
- Una Sociedad Anónima que va a dedicarse a la actividad de venta de calzado y que adquiere bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a dicha actividad, tiene la condición de empresario o profesional desde que efectúa las citadas adquisiciones, aunque no haya realizado todavía ninguna operación de venta de calzado.

Calificación de la relación entre socio y sociedad

La determinación de si se trata de una relación de dependencia laboral o de una actividad profesional en el ámbito del IVA debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del TJUE (Asuntos C-235/85, C-202/90, C-355/06).

En el caso de personas físicas que presten sus servicios profesionales a una sociedad de la que es socio mayoritario, donde ambos realizan una actividad de carácter profesional, la relación entre el socio y la sociedad se debe calificar como laboral (estando no sujeta al IVA), si en función de las condiciones acordadas entre ellos resulta que:

- el profesional queda sometido a los criterios organizativos de la entidad,
- no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad, y
- la responsabilidad frente a terceros es de la sociedad.

(Consultas de la Dirección General de Tributos V2166-15, V0086-16 y V0482-16).

C) Concepto de actividad empresarial o profesional

Como se señalaba inicialmente, para resultar sujeta al IVA la entrega de bienes o la prestación de servicios deben ser realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Son actividades empresariales o profesionales:

Las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación,comercio y

prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades.

Se entienden realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial:

- Las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.
- Las transmisiones o cesiones de uso de los bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, incluso con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades.
- Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Ejemplo:

El local arrendado forma parte del patrimonio empresarial del arrendador y su transmisión, en caso de efectuarse ésta, se consideraría realizada en el ejercicio de la actividad empresarial del arrendador.

Se presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

- Cuando se anuncie un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil por medio de circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público o de otro modo cualquiera
- Cuando para realizar las operaciones se exija contribuir por el IAE.

La presunción admite prueba en contrario.

Es indiferente que en el ejercicio de la actividad las operaciones tengan carácter habitual u ocasional, así como los fines o resultados que persiga la actividad o la operación concreta y estarán gravadas incluso aunque se efectúen en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realizan.

Ejemplo:

Un Ayuntamiento organiza un partido de baloncesto para recaudar fondos destinados a una campaña de prevención del alcoholismo.

La venta de entradas efectuada por el Ayuntamiento que dan derecho a asistir al partido de baloncesto se considera efectuada en el ejercicio de una actividad empresarial, sin que a

tales efectos sea relevante el destino que vaya a darse a los ingresos o beneficios resultantes de dicha actividad.

Se reputarán empresarios o profesionales actuando como tal respecto de los servicios que les sean prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto:

- Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no están sujetas al impuesto.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un NIF-IVA suministrado por la Administración española.

Ejemplo:

Un Ayuntamiento contrata a una empresa francesa para que realice un proyecto sobre la implantación de sistemas de energía renovable en su término municipal. El Ayuntamiento se reputará empresario o profesional respecto de los servicios prestados por la consultora francesa solo si dispone de NIF-IVA por haber realizado una AIB previa sujeta. En caso contrario, no se considerará empresario o profesional.

D) Operaciones realizadas en el territorio

Para que una operación esté sujeta al IVA español es necesario que la operación sea realizada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, es decir, la Península o Islas Baleares.

En la página web de la Agencia Tributaria se ha incorporado un servicio de ayuda denominado «Localizador» a través del cual se puede consultar: dónde se localiza un servicio o una entrega de bienes, si la operación está sujeta al IVA y, en su caso exenta, quién debe declarar el IVA devengado y si en la factura se debe o no repercutir IVA.

Entregas de bienes

Se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, entre otras, las siguientes entregas de bienes:

1. Entregas de bienes sin transporte. Cuando no exista expedición o transporte y los bienes se pongan a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del Impuesto.

Ejemplo:

Empresa española que vende productos a una empresa francesa no establecida entregándolos directamente a los clientes de la empresa francesa en España.

Las entregas de bienes de la empresa española a la francesa están sujetas al IVA español por haberse producido la puesta a disposición de los bienes al adquirente en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.

2. Entregas de bienes con transporte (excepto ventas intracomunitarias a distancia o ventas a distancia de bienes importados):

    a. Regla general

    Cuando, existiendo expedición o transporte, éste se inicie en la Península o Islas Baleares.

    Ejemplo:

    Empresa española que vende productos a una empresa francesa no establecida entregándolos directamente a los clientes de la empresa francesa en Francia.

    Las entregas de bienes de la empresa española a la francesa están sujetas al IVA español por haberse iniciado el transporte en la Península o islas Baleares (sin perjuicio de la posible exención por destinarse los bienes a otro Estado miembro de la Unión Europea).

    b. Reglas especiales

    - Cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.
    - Tratándose de bienes objeto de entregas sucesivas, enviados o transportados con destino a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al adquirente final de la cadena, la expedición o transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada a favor del intermediario.

    No obstante, la expedición o el transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega efectuada por el intermediario cuando hubiera comunicado a su proveedor un número de identificación fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por el Reino de España.

    Se entenderá por intermediario un empresario o profesional distinto del primer proveedor, que expida o transporte los bienes directamente, o por un tercero en su nombre y por su cuenta.

3. Cuando los bienes sean objeto de instalación o montaje, siempre que la instalación o montaje cumpla los siguientes requisitos:

    a. Sea previa a la puesta de los bienes a disposición del adquirente.
    b. Se ultime en la Península o Islas Baleares.

c. Implique inmovilización de los bienes.

> **Ejemplo:**
>
> La entrega por una empresa francesa a una española de un equipo que ha de ser objeto de instalación en el territorio de aplicación del impuesto antes de su puesta a disposición, y que dicha instalación implique la inmovilización del equipo industrial.
>
> Esta entrega de bienes estará sujeta al IVA español con independencia del coste de la instalación.

4. Cuando se trate de bienes inmuebles que radiquen en el territorio.

> **Ejemplo:**
>
> La venta de un piso situado en Canarias propiedad de una empresa establecida en Madrid a otra empresa establecida también en Madrid no está sujeta al Impuesto.

5. Las entregas de bienes a pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Unión Europea, cuando el lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad.

> **Ejemplo:**
>
> Las entregas de bienes realizadas en un avión en el trayecto Madrid-París están sujetas al IVA español cuando el transporte se inicie en Madrid, no estando sujetas al impuesto cuando se inicie en París.

6. Ventas intracomunitarias a distancia con origen en otros estados miembros.

   Las ventas a distancia intracomunitarias con origen en otro estado miembro, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando dicho territorio sea el lugar de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente.

   No obstante, la regla general anterior:

   a. Las ventas a distancia intracomunitarias con origen en otro estado miembro y destino en el territorio de aplicación del Impuesto, no se entenderán realizadas en dicho territorio cuando se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

      - Que sean efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad.

- Que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

b. Las ventas a distancia intracomunitarias, con origen en otro estado miembro y destino en el territorio de aplicación del Impuesto, que tengan por objeto bienes sujetos a impuestos especiales y cuyos destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes estén no sujetas en virtud del artículo 14 de la LIVA, se entenderán en todo caso realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

c. Las ventas a distancia intracomunitarias, con origen en otro estado miembro y destino en el territorio de aplicación del Impuesto, que hayan tributado en el estado miembro de origen por el régimen especial de los bienes usados, estarán sujetas en el estado miembro de origen.

7. Ventas a distancia intracomunitarias con origen en el territorio de aplicación del Impuesto.

   Las ventas a distancia intracomunitarias con origen en el territorio de aplicación del Impuesto se entenderán realizadas en este territorio cuando se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

   a. Que sean efectuadas por un empresario o profesional establecido únicamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

   b. Que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

   No obstante:

   a. Las ventas a distancia intracomunitarias con origen en el territorio de aplicación del Impuesto que tengan por objeto bienes sujetos a impuesto especiales y cuyos destinatarios sean las personas o entidades cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes estén no sujetas por aplicación en el estado miembro de destino del precepto equivalente al artículo 14 de la LIVA, no se entenderán en ningún caso realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

   b. Las ventas a distancia intracomunitarias con origen en el territorio de aplicación del Impuesto y que tributen conforme al régimen especial de los bienes usados, se entenderán en todo caso realizadas en dicho territorio.

8. Ventas a distancia de bienes importados.

   En función del estado miembro de importación, las ventas a distancia de bienes importados se localizarán en el territorio de aplicación del impuesto:

   a. Si la importación se produce en otro Estado miembro, cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de llegada de la expedición o transporte.

   b. Si la importación se produce en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando se declare el impuesto sobre el valor añadido de dichas ventas mediante el régimen especial del Título IX, Capítulo XI, Sección 4ª de esta Ley. (Régimen de Importación).

Por Estado miembro de importación debe entenderse el estado miembro en el que se haya producido a efectos de IVA el hecho imponible importación.

9. Las entregas a través de sistemas de distribución de gas y electricidad o las entregas de calor o frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, en los supuestos siguientes:

   a. Las efectuadas a un empresario revendedor, cuando éste tenga la sede de su actividad, un establecimiento permanente o, en su defecto, el domicilio en el citado territorio, y tengan como destino dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

   b. Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivo de dichos bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Se entiende que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando el contador con el que se cuantifica aquél se encuentra en dicho territorio.

Prestaciones de servicios

Regla general

Las prestaciones de servicios tributarán por el IVA español de acuerdo con los siguientes criterios:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por excepción, no tributan por el IVA español los servicios que se enumeran a continuación, cuando el destinatario de los mismos sea un particular y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo que esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en Canarias, Ceuta o Melilla:

a. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b. La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c. Los de publicidad.

d. Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el

número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

e. Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f. Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g. Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h. Los de cesión de personal.

i. El doblaje de películas.

j. Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k. La provisión de acceso a las redes de gas natural, situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad y de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l. Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.

Sede de la actividad económica:

Estará situada en el territorio donde el empresario o profesional centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad.

A efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, la sede de su actividad económica será el lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa. Para determinarlo se tendrán en cuenta el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección. Cuando estos criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

Una simple dirección postal no podrá considerarse sede de la actividad económica.

Establecimiento permanente:

Se considera establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas. En particular se considerarán como tales la sede de dirección, sucursales, oficinas, minas, canteras, determinadas obras

de construcción, instalación o montaje, explotaciones agrarias, forestales o pecuarias, bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por otro título, etc.

A efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, se entenderá por establecimiento permanente cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que le sean prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento o que le permitan prestar los servicios que suministre.

El hecho de disponer de un NIF-IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente en el Estado que haya atribuido dicho NIF.

Reglas especiales

Se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto:

1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles cuando éstos radiquen en el territorio.

   Se consideran relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los arrendamientos o cesiones de los mismos, los servicios de preparación, coordinación y realización de ejecución de obras inmobiliarias, los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias, los de vigilancia o seguridad, los de alquiler de cajas de seguridad, la utilización de vías de peaje y los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

   Ejemplo:

   Así, se incluyen aquí los servicios de intervención de los Notarios en las transacciones inmobiliarias, los de exploración de minas o las prospecciones geofísicas.

   La Comisión Europea publicó en octubre de 2015 en su página web el documento «Notas explicativas sobre las reglas de localización de las prestaciones de servicios vinculados a bienes inmuebles a efectos del IVA». Aunque estas Notas no son jurídicamente vinculantes, constituyen un instrumento de orientación sobre la aplicación práctica de las previsiones contenidas en los artículos citados del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo aplicables a partir del 1 de enero de 2017, sin necesidad de trasposición a la norma interna.

   Estas Notas explicativas recogen tanto observaciones de tipo general como específico en relación con los servicios vinculados a los bienes inmuebles. De manera sucinta, podemos destacar las siguientes:

   Por **«bienes inmuebles»** se entenderá:

   a. Un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en

la que puede fundarse la propiedad y la posesión;

b. Cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

c. Cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores;

d. Cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.

Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, abarcarán únicamente aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión.

Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a. Cuando deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos.

b. Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

Cuando se ponga a disposición de un cliente maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble, dicha operación solo se considerará una prestación de servicios vinculada a bienes inmuebles en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión.

2. Los transportes de pasajeros y los transportes de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional (distintos de los del artículo 72 de la Ley del IVA), por la parte de trayecto realizado en el territorio.

Ejemplo:

Así, un transporte de viajeros en autobús desde Sevilla hasta París se entiende realizado en el territorio de aplicación del IVA español por la parte del trayecto efectuada en dicho territorio, y no por la parte del trayecto realizado en Francia.

3. El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

Dentro de estos servicios se incluyen todas las prestaciones que concedan el derecho de acceso a cambio de un precio (entrada, pago, abono o abono de temporada o cotización periódica). No incluye la utilización de instalaciones tales como los gimnasios (artículo 32 del

Reglamento de ejecución 282/2011 del Consejo).

Se consideran servicios accesorios los relacionados directamente con el acceso, en particular, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediación relativos a la venta de entradas (artículo 33 del Reglamento de ejecución 282/2011 del Consejo).

Los servicios culturales, artísticos o deportivos, ferias y exposiciones, distintos del acceso a los mismos, prestados a empresarios o profesionales, se localizarán o no en el TAI, a falta de una regla especial, de conformidad con la regla general establecida en el artículo 69. Uno.1º.LIVA (Consulta DGT V1273-11).

Ejemplo:

Los servicios prestados por una entidad dedicada a la organización de eventos y congresos a otros empresarios o profesionales participantes en un congreso, a los que cobra una entrada por su acceso, se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida en que el congreso tenga lugar efectivamente en el mismo.

Tal y como veremos en el punto 7º de este apartado, igualmente, también en el caso en el que el destinatario sea un particular y no tenga la condición de empresario o profesional el servicio debe localizarse en el territorio de aplicación del Impuesto siempre que el congreso tenga lugar en dicho ámbito espacial (consulta DGT V0010-16).

4. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, en los siguientes casos:

   a. Cuando concurran los siguientes requisitos:

      - Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, su único establecimiento permanente en la Comunidad o el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

      - Que se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA o se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

   b. Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los mencionados en el primer guion de la letra a) anterior.

Se considerarán servicios prestados por vía electrónica:

Los que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico

u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a. El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b. El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c. El suministro de programas y su actualización.

d. El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e. El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f. El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

Ejemplo:

Un particular con residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto contrata con una empresa estadounidense el acceso a canales de TV americanos. La empresa estadounidense deberá repercutir e ingresar el IVA español.

5. Los de restauración y catering en los siguientes supuestos:

   a. Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.

      Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

   b. Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.

Se considerará:

a. Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.

b. Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la

Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.

c. Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

d. Servicios de restauración y catering: el suministro de alimentos o de bebidas, o de ambos, para consumo humano, siempre que vayan acompañados de servicios auxiliares suficientes para permitir su consumo inmediato, de forma que dicho suministro sea únicamente uno de los elementos de un conjunto en el que predominen los servicios. Por tanto, no se consideran servicios de restaurante y catering el suministro de alimentos o de bebidas sin prestación de ningún tipo de servicio auxiliar.

6. Los de mediación en nombre y por cuenta ajena, cuyo destinatario no sea empresario o profesional y siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación.

   Esta regla especial, por tanto, se aplica sólo a los servicios prestados a particulares, en el caso de que el destinatario sea empresario o profesional se aplica la regla general de tributación en destino.

Ejemplos:

- Una agencia inmobiliaria belga media en la entrega de una edificación a un particular situada en España. La operación de mediación se entiende realizada en el territorio de aplicación del IVA español.
- Un empresario español media en la venta de ciertos artículos textiles que se encuentran en China. Los artículos no salen de China. La operación de mediación tampoco se entiende realizada en el territorio de aplicación del IVA español.
- Los servicios de mediación realizados por un representante comercial establecido en España a empresas italianas sin establecimiento permanente en España, en relación con entregas desde ese país con destino a territorios terceros, no se consideran prestados en territorio español, ya que su destinatario es un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

7. Los siguientes servicios cuando su destinatario no sea empresario o profesional y se presten materialmente en el TAI:

   a. Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.

   b. Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

c. Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

Esta regla especial, se aplica únicamente a los servicios prestados a particulares, en el caso de que el destinatario sea empresario o profesional, se aplica la regla general de tributación en destino, con excepción del acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, a las que nos hemos referido anteriormente en el punto 3.

Ejemplos:

- Un empresario alemán presta servicios de reparación de ordenadores a un particular español. Los ordenadores están instalados en España y el servicio se presta efectivamente en el TAI. Por tanto, este servicio se gravará en España.
- Un empresario español envía a Alemania maquinaria para reparar que luego será reenviada a España. La operación estará sujeta al IVA español por aplicación de la regla general.
- Un cantante norteamericano da un concierto en Madrid, nos hallamos ante una prestación de servicios realizada en el territorio de aplicación del Impuesto.

8. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cuando concurran los siguientes requisitos:

a. que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro;

b. que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del Impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, su único establecimiento permanente en la Comunidad o el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

c. que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

Lo previsto anteriormente será de aplicación a las prestaciones de servicios efectuadas durante el año en curso hasta que se haya superado el límite cuantitativo indicado anteriormente.

Los empresarios o profesionales podrán optar por no aplicar lo dispuesto en este número, aunque no hayan superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales, siendo necesario reiterar la opción, una vez transcurridos los dos años para que ésta no se entienda revocada.

Se considerarán servicios de telecomunicación:

Los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

Se considerarán servicios de radiodifusión y televisión:

Aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.

9. Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:

    a. Los de arrendamiento a corto plazo cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.

    b. Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el TAI. No obstante, cuando se trate de arrendamiento de embarcaciones de recreo se entenderán prestados en el TAI cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

Se entenderá por corto plazo:

La tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.

Cómo se determina la duración de la tenencia o del uso continuado:

Se atenderá a las condiciones contractuales. El contrato constituirá una presunción que admite prueba en contrario.

Cuando el arrendamiento de un mismo medio de transporte se realice a través de contratos consecutivos entre las mismas partes se atenderá a la duración global, incluyendo el contrato y sus prórrogas.

Los contratos de arrendamiento a corto plazo que por causas de fuerza mayor superen la duración contractual no verán alterado su período de duración a efectos de determinar su régimen tributario.

10. Los servicios que se indican a continuación, cuando no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

    - Los servicios siguientes cuyo destinatario sea un empresario o profesional:

        a. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

        b. La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

        c. Los de publicidad.

        d. Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

        e. Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

        f. Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

        g. Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

        h. Los de cesión de personal.

        i. El doblaje de películas.

        j. Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

        k. La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

        l. Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.

    - Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o

profesional actuando como tal.

- Los de arrendamiento de medios de transporte.
- Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

11. Los servicios de transporte intracomunitario de bienes que se inicien en el territorio de aplicación del impuesto y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional.

Se entenderá por:

a. **Transporte intracomunitario de bienes:** el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.

b. **Lugar de inicio:** el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes.

c. **Lugar de llegada:** el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

Ejemplo:

a. Una empresa alemana compra mercancías a una empresa española ubicada en Zaragoza.

   El traslado de esta mercancía se va a hacer:

   - Zaragoza–Barcelona en transporte terrestre.
   - Barcelona–Munich en transporte aéreo.

   La empresa alemana contrata el transporte con una empresa española, a la que comunica su NIF-IVA de empresario alemán, por lo tanto, el servicio de transportes no está sujeto al IVA español por aplicación de la regla general prevista en el artículo 69. Uno.1º de la LIVA.

b. Un particular francés adquiere por Internet unos muebles a una empresa española cuya sede está en Valencia, la empresa se hace cargo del transporte que realizará por carretera. Estos transportes tributarán por el IVA español al iniciarse en el TAI y ser el destinatario un particular.

Límite conjunto para las ventas intracomunitarias a distancia y los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión (art. 73 LIVA)

Las ventas intracomunitarias a distancia y las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y vía electrónica, que tengan por destinatarios a consumidores finales y se efectúen por empresarios o profesionales establecidos en único Estado miembro se entenderán realizados en el Estado miembro donde esté establecido el proveedor cuando el valor de dichas prestaciones y ventas no exceda, IVA excluido, de 10.000 euros en el año natural precedente, ni se haya superado esa cifra durante el año natural en curso.

No obstante, los empresario o profesionales podrán optar por la tributación en destino de estas operaciones, aún cuando en el año natural anterior no se hubiese superado el límite de 10.000 euros.

La opción se ejercitará ante el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente, o en el que estén establecidos los proveedores tratándose de las prestaciones de servicios y comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

Para la aplicación del límite de 10.000 euros, el importe de la contraprestación de las operaciones no podrá fraccionarse.

Para calcular este límite de 10.000 euros, no se tendrán en cuenta las ventas intracomunitarias a distancia de bienes objeto de impuestos especiales efectuadas para las personas o entidades a que se refiere el artículo 14 de la LIVA.

E) Operaciones no sujetas

No estarán sujetas al impuesto:

a. Las transmisiones de un conjunto de elementos corporales, o incorporales que formen parte del patrimonio empresarial o profesional en los casos siguientes:

   1. Cuando se cumplan las siguientes condiciones:

      - Los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma en el transmitente capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.
      - El adquirente debe acreditar la intención de mantener la afectación de los elementos adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, ya sea igual o distinta a la actividad desarrollada por el transmitente.

   Ejemplo:

   La transmisión del patrimonio empresarial en bloque, excepto una nave industrial que se tiene como inversión, está no sujeta al impuesto por constituir una unidad económica autónoma en el transmitente.

   2. Quedan excluidas de la no sujeción las siguientes transmisiones:

      - Las meras cesiones de bienes o de derechos.

- Las que tengan por objeto la mera cesión de bienes, realizadas por arrendadores y por empresarios o profesionales que exclusivamente tengan dicha condición de acuerdo con el artículo 5.Uno.c) de la LIVA.
- Las realizadas por aquéllos que tengan la condición de empresarios o profesionales **exclusivamente** por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.Uno.d) de la LIVA (promotores ocasionales).

Los adquirentes de los bienes se subrogarán, respecto de dichos bienes, en la posición del transmitente en relación con la exención de entregas inmobiliarias y régimen de deducciones.

Si los bienes o derechos transmitidos se desafectan posteriormente de la actividad que determina la no sujeción, la desafectación quedará sujeta al impuesto.

A estos efectos, se entenderá por "mera cesión de bienes o derechos":

La transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

b. Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable y las prestaciones de servicios de demostración gratuitas con fines de promoción.

   A estos efectos es indiferente que se trate de entregas a particulares o a otros empresarios o profesionales.

c. Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

   Es preciso que figure de forma clara el nombre del empresario o profesional al que la publicidad se refiere. Los impresos publicitarios no tienen límite cuantitativo, pero las entregas de objetos publicitarios a un mismo cliente no deben tener un coste superior a 200 euros durante el año natural, salvo que sea para redistribución gratuita.

d. Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa. Se incluyen aquí los servicios prestados en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales de carácter ordinario o especial.

e. Los servicios prestados a las cooperativas por sus socios de trabajo.

f. Los autoconsumos de bienes y servicios si no se atribuyó el derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado en la adquisición de los mismos.

g. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) del número 8 del artículo 7 de la LIVA, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, siempre que no se trate de determinadas operaciones recogidas en la Ley que están sujetas al Impuesto en todo caso, como ocurre con las telecomunicaciones, transportes, explotación de ferias, agencias de viajes, entre otras.

Se consideran "Administraciones Públicas":

- La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

Asimismo, **no estarán sujetos al Impuesto** los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que se menciona en los dos párrafos anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- Telecomunicaciones
- Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- Transportes de personas y bienes.
- Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.

- Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- Almacenaje y depósito.
- Las de oficinas comerciales de publicidad.
- Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- Las de agencias de viajes.
- Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.
- Las de matadero.

Ejemplos:

Un Ayuntamiento que presta servicios de recogida de basuras, cobrando una tasa, está realizando un servicio no sujeto al IVA.

Un Ayuntamiento que explota una feria comercial realiza un servicio sujeto, ya que dicho servicio se incluye entre las operaciones que la Ley menciona expresamente como sujetas.

h. Las concesiones y autorizaciones administrativas, salvo las que tengan por objeto la cesión de inmuebles o instalaciones en aeropuertos; la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario o infraestructuras ferroviarias y las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

i. Las prestaciones de servicios a título gratuito que resulten obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.

Ejemplo:

Los servicios prestados por abogados y procuradores en los casos en que sean designados de oficio para la asistencia letrada al detenido, no están sujetos al impuesto al tratarse de prestaciones de servicios a título gratuito obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas, ya que las cantidades que, con cargo a los Presupuestos del Estado, se asignan a estos profesionales por la prestación de dichos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación de los mismos.

j. Las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y

aprovechamiento de las aguas.

k. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

F) Operaciones exentas

Son entregas de bienes o prestaciones de servicios que suponen la realización del hecho imponible del impuesto, pero respecto de las cuales la Ley establece que no deben ser sometidas a gravamen.

En el IVA hay dos tipos de exenciones claramente diferenciadas: exenciones plenas y exenciones limitadas.

En el caso de las **exenciones plenas**, al empresario o profesional que realiza la entrega o presta el servicio y que no repercute el impuesto se le permite deducir el IVA soportado en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta, siempre que reúna todos los requisitos para la deducción. Son exenciones plenas las aplicables a las exportaciones y operaciones asimiladas, operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, regímenes aduaneros y fiscales y entregas intracomunitarias.

En el supuesto de las **exenciones limitadas** se establece la exención de la entrega del bien o de la prestación del servicio, pero no se permite deducir el IVA soportado por el empresario o profesional en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta.

Exenciones en operaciones interiores

Las exenciones en operaciones interiores son limitadas, por lo que no generan el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados para la realización de la operación exenta.

Podemos clasificarlas en función de la materia a que afectan en:

Exenciones en operaciones médicas y sanitarias

Están exentas las siguientes operaciones:

- Los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y los demás directamente relacionados con los mismos realizados por Entidades de derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

- La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios que consistan en diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

Es indiferente quién sea el pagador o cobrador del servicio. Están exentos los servicios prestados por un profesional médico o sanitario, tanto cuando éstos le sean abonados por el paciente como si son abonados por una sociedad médica o por el hospital titular de la actividad sanitaria.

Ejemplos:

- Los servicios médicos prestados al margen o con independencia de un tratamiento médico, como pueden ser las operaciones de cirugía estética, están sujetos y no exentos del IVA.
- Los digitopuntores, acupuntores, naturópatas y masoterapistas no se incluyen entre los profesionales médicos o sanitarios de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico vigente y los servicios prestados en el ejercicio de sus respectivas profesiones están sujetos y no exentos del impuesto.
- Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano para fines médicos o de investigación están sujetos y exentos del IVA .
- Los servicios de estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales y la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones están sujetos y exentos del IVA.
- El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello están sujetos y exentos del IVA.

Exenciones relativas a actividades educativas

Están exentas dentro de este tipo de actividades las siguientes:

- La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

  La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas con medios propios o ajenos por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

  Estarán sujetas y no exentas las ventas denominadas **"cursos de enseñanza a distancia"** en las que la operación esté integrada, con carácter principal, por una entrega de bienes (libros, fascículos, videos, etc.) a la que acompaña, con carácter accesorio, la obligación que asume la empresa editora de atender las consultas de los adquirentes del curso.

  No se comprenden en esta exención determinados servicios, como los relativos a la práctica del deporte prestados por empresas distintas de los centros docentes (salvo Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos), los de alojamiento y alimentación prestados por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes, los relativos a permisos de conducción de

vehículos terrestres de las clases A, B y C y los referentes a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivas o de recreo. Tampoco se comprenden en la exención las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

Los **servicios de comedor escolar** están exentos cuando sean prestados directamente por los centros docentes o educativos a sus alumnos, no haciendo extensiva esta exención a otros casos, como pueden ser las empresas de catering escolar. (Consulta de la DGT V0231-16).

> De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, los servicios educativos referidos en el artículo 20.Uno.9º están exentos del impuesto con independencia de que cuenten o no con autorización administrativa, y en este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante de 16-2-06.

- Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo.

  No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

  Si el sujeto pasivo realiza directa y personalmente la actividad se considerará profesional. Si tal actividad se ejerce en una organización (academia, centro de estudios, etc.) se considerará una actividad empresarial.

Exenciones sociales, culturales, deportivas

En algunos supuestos la Ley exige, para que sea procedente la exención, que las operaciones sean efectuadas por **entidades o establecimientos privados de carácter social.**

> Tienen la consideración de **establecimientos privados de carácter social** a estos efectos aquéllos en los que concurran los siguientes **requisitos:**
>
> - Carecer de finalidad lucrativa.
> - Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos.
> - Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este último requisito no se aplicará en las prestaciones de servicios de asistencia social y deportivos.

Están exentas dentro de este tipo de actividades las siguientes:

- Las prestaciones de servicios de asistencia social indicadas en la Ley efectuadas por Entidades de derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.
- Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de actividades sanitarias, educativas o de asistencia social.

- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que perciban de los beneficiarios únicamente las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

  Esta exención se aplicará a las operaciones que cumplan los requisitos subjetivos y objetivos establecidos en la normativa con independencia de que la entidad o establecimiento que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios no haya solicitado y obtenido la calificación administrativa de entidad o establecimiento de carácter social.

- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que se presten por Entidades de derecho público, Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español o Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

- Determinadas prestaciones de servicios efectuadas por Entidades de derecho público o entidades o establecimientos culturales privados de carácter social que se indican en la Ley. Así, las de bibliotecas, museos, monumentos, parques zoológicos, representaciones teatrales, etc.

- Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

Exenciones en operaciones de seguro y financieras

Están exentas las siguientes operaciones:

- Las **operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.**

  Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

  Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas las modalidades de previsión.

- Las **operaciones financieras,** tales como depósitos en efectivo, créditos y préstamos en dinero, garantías, transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago; operaciones con divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago; las entregas de monedas de colección cuando

sean efectuadas por el emisor por un importe no superior a su valor facial; operaciones con acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores.

También está exenta la gestión y depósito de las instituciones de inversión colectiva, de los fondos de capital riesgo, de los fondos de pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulización de activos y colectivos de jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

No están exentos los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de factoring, con excepción de los anticipos de fondos que, en todo caso, se puedan prestar en estos contratos.

Exenciones inmobiliarias

Están exentas las siguientes operaciones:

- Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Concepto de rehabilitación de edificaciones:

Se considerarán obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento de uno de los siguientes importes:
    - Del precio de adquisición, si se hubiese adquirido la edificación durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación.
    - Del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento del inicio de las obras de rehabilitación, si dicho inicio se efectúa una vez transcurridos 2 años desde la adquisición de la edificación.

    En ambos casos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
e. Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación:

Las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a. Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
b. Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
c. Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética:

Las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

A efectos del IVA se consideran primeras entregas:

Las entregas por el promotor de edificaciones cuya construcción o rehabilitación esté terminada salvo que se hayan utilizado por plazo igual o superior a 2 años y se adquieran por persona distinta a la que lo utilizó durante dicho período.

La exención no se aplica a entregas realizadas por empresas de arrendamiento financiero en el ejercicio de la opción de compra inherente a estos contratos, siempre que tengan una duración mínima de 10 años ni a las entregas para su inmediata rehabilitación o demolición y posterior promoción.

Ejemplo:

Un promotor ha construido una edificación a la que da el siguiente destino:

- El bajo lo usa como oficinas de la empresa desde enero del año “n”
- El primero lo tiene alquilado a la señora A desde febrero del año “n”
- El segundo lo tiene alquilado al señor B desde octubre del año “n”
- El tercero lo tiene alquilado al señor C desde enero del año “n”
- El cuarto está desocupado.

Vende la totalidad del edificio a la señora A en septiembre del año “n + 2”. Se producen las siguientes entregas:

1. Sujetas y no exentas por ser primeras entregas:
    - La adquisición del primer piso que tenía alquilado la propia señora A, independientemente del período de utilización.
    - La adquisición del segundo piso que ha estado alquilado al señor B por un período de tiempo inferior a los 2 años.
    - La adquisición del cuarto piso que ha estado desocupado.
2. Estarán exentas por tratarse de segundas entregas:
    - El bajo ocupado por el propio promotor por un plazo superior a 2 años.
    - El tercero alquilado al señor C durante un plazo superior a 2 años.

- Los arrendamientos y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

    a. Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

    Ejemplo:

    No está exenta la cesión de una finca rústica a una sociedad mercantil para realizar la extracción de mármol ya que el objeto de la operación es la cesión de un derecho a extraer mármol y adquirir su propiedad y no la simple cesión de uso del terreno.

    b. Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o entidades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

Ejemplo:

El alquiler de una vivienda realizado por una sociedad no está exento del impuesto por no tener uso exclusivo para vivienda al ser una persona jurídica la arrendataria independientemente de que la use la sociedad, la subarriende o la ceda a sus trabajadores como retribución parcial del trabajo.

La exención no incluye, entre otros supuestos, los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos, para depósito o almacenaje de bienes, para exposiciones o para publicidad, ni tampoco la constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

Podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo las exenciones relativas a:

1. Entregas de terrenos no edificables.
2. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

La renuncia a la exención sólo procede siempre que el adquirente:

1. Sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

2. Tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Exenciones técnicas

Están exentas las siguientes operaciones

- Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el impuesto soportado en la adquisición de tales bienes o de sus elementos componentes.

  Esta exención no se aplicará:

1. A las entregas de bienes de inversión durante su período de regularización.

Ejemplo:

Una empresa operadora de máquinas recreativas tipo B vende varias furgonetas que adquirió hace más de 5 años y que utiliza para el transporte de dichas máquinas.

La explotación de máquinas recreativas tipo B es una operación exenta. Las furgonetas se utilizan para la realización de operaciones exentas y, por tanto, por su adquisición la empresa no pudo deducir en su día el IVA soportado. En este caso la entrega estará

exenta, pues la furgoneta (bien de inversión) se entrega una vez transcurrido el período de regularización de las deducciones.

2. A las entregas de bienes inmuebles exentas del impuesto por tratarse de terrenos no edificables, y de segundas o ulteriores entregas de edificaciones.

Ejemplo:

Un médico vende el local donde tenía su consulta, adquirido hace 11 años, a un empresario que tiene derecho a la deducción total del impuesto. El adquirente solicita al médico que renuncie a la exención y éste accede.

Es correcta la renuncia a la exención, pues la exención aplicable es la propia de las operaciones inmobiliarias (susceptible de renuncia) y no la exención técnica.

- Las entregas de bienes cuya adquisición hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir el IVA soportado.

Otras exenciones

Están exentas las siguientes operaciones:

- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas, que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo. Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente (ver consulta DGT V0643-10). Están sujetos y no exentos, sin embargo, los servicios locales, tanto si los prestan empresas privadas como si lo hace Correos.
- Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta cuando concurran determinadas condiciones. Quedan excluidos de la citada exención los servicios prestados por dichas entidades a los miembros que ejerzan las actividades exentas a las que se refieren los números 16º, 17º, 18º, 19º, 20º, 22º, 23º, 26º y 28º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social.
- Las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.
- Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos Españoles y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

Entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas relacionadas con operaciones exteriores y asimiladas

Lo fundamental en estas exenciones es que su realización atribuye el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que se afectan a estas actividades.

Las exenciones relacionadas con operaciones exteriores y asimiladas son:

a. **Exenciones en las exportaciones de bienes**

   Entre las exenciones recogidas por la Ley destacan las correspondientes a las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea por el transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe por cuenta y nombre de los dos anteriores y los transportes directamente relacionados con las exportaciones de bienes fuera de la Comunidad.

b. **Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones**

   Entre ellas, cabe citar el transporte de viajeros por vía marítima o aérea siempre que proceda o el destino sea un puerto o aeropuerto situado fuera de la Península o Islas Baleares. Se entienden incluidos en este apartado los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea. Igualmente, se incluyen aquí ciertas operaciones relacionadas con buques y aeronaves, así como las exenciones aplicables en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares.

c. **Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos**

d. **Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales**

e. **Exenciones en las entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro de la Unión Europea**

   Esta exención es la contrapartida de la adquisición intracomunitaria de bienes. Para declarar sujeta como adquisición intracomunitaria de bienes la compra en el país de destino de los bienes, debe declararse exenta en el país de origen de los bienes la venta para que no se produzca una doble tributación. Por este motivo están exentas del IVA español las siguientes entregas de bienes:

   1. Las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor o adquirente al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor. Se recuerda que la obligación de comunicar el número de identificación fiscal al vendedor opera desde 1 de marzo de 2020.

      Esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

La exención no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellos empresarios o personas jurídicas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino.

Tampoco se aplicará esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

2. Las entregas de medios de transporte nuevos, destinados a otro Estado miembro, en todo caso, cuando los adquirentes en destino sean particulares o personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no están sujetas. Este tipo de entregas se gravarán siempre en el Estado miembro de destino.
3. Las transferencias de bienes a las que resultaría aplicable la exención a la que se ha hecho referencia en el punto 1 anterior, si el destinatario fuese otro empresario o profesional.
4. Las entregas de bienes efectuadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna.

Prueba del transporte

El transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, quedará acreditado mediante los siguientes elementos de prueba:

1. Cuando el vendedor indica que los bienes han sido transportados por él o por un tercero en su nombre y:
   a. Se encuentra en posesión de al menos dos de los siguientes elementos de prueba (expedidos por partes independientes de vendedor y adquirente):
      - Carta o documento CMR firmados
      - Conocimiento de embarque
      - Factura de flete aéreo
      - Factura del transportista de los bienes

   b. Se encuentra en posesión de uno de los elementos de prueba mencionados anteriormente junto con alguno de los siguientes elementos de prueba (expedidos por partes independientes de vendedor y adquirente):
      - Póliza de seguro relativa al transporte de los bienes o documentos bancarios que prueben el pago del mismo.
      - Documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino.
      - Recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.
2. Cuando el vendedor está en posesión de una declaración escrita del adquirente que certifique que los bienes han sido transportados por él o por un tercero en su nombre, mencionando el

Estado miembro de destino de las mercancías y:

a. Se encuentra en posesión de al menos dos de los siguientes elementos de prueba (expedidos por partes independientes de vendedor y adquirente):

- Carta o documento CMR firmados
- Conocimiento de embarque
- Factura de flete aéreo
- Factura del transportista de los bienes

b. Se encuentra en posesión de uno de los elementos de prueba mencionados anteriormente junto con alguno de los siguientes elementos de prueba (expedidos por partes independientes de vendedor y adquirente):

- Póliza de seguro relativa al transporte de los bienes o documentos bancarios que prueben el pago del mismo.

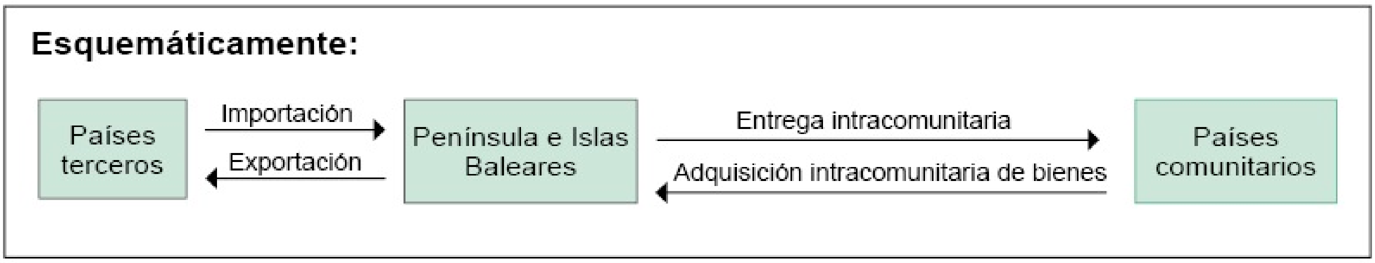
- Documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino.

- Recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

Adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes

A) Conceptos generales

En el ámbito del IVA se utilizan los términos «importación» y «exportación» únicamente cuando se trata de adquisiciones o entregas de bienes a países no comunitarios, es decir, como entradas y salidas de la Comunidad, y de adquisiciones intracomunitarias y de entregas intracomunitarias de bienes cuando se trata de adquisiciones y entregas de bienes a países comunitarios, es decir, las compras y ventas a países miembros de la Comunidad.



Aparecen aquí dos hechos imponibles nuevos: la importación, para referirse a la entrada en el territorio de la Comunidad de mercancías procedentes de terceros países y la adquisición intracomunitaria como entrada en el territorio español del IVA (del que están excluidas Canarias, Ceuta y Melilla) de bienes que procedan de otro Estado miembro de la Unión Europea.

El gravamen de las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias se realiza de forma diferente: mientras las primeras deben liquidarse en la Aduana (sin perjuicio de la posibilidad de diferir su pago en determinados casos), las segundas se liquidan integradas en la autoliquidación que periódicamente se presenta por todas las operaciones.

En el tráfico intracomunitario existe un tratamiento diferente según se trate de adquisiciones realizadas por particulares o por empresarios:

a. Las entregas de bienes a particulares tributan por regla general en el país de origen, es decir, en el país del empresario que efectúa la entrega.

b. Las entregas de bienes a empresarios o profesionales, sujetos pasivos de IVA, tributan en el país de destino, es decir, en el país del empresario que adquiere, como adquisición intracomunitaria de bienes.

Por otra parte, no se aplica el régimen general de adquisiciones intracomunitarias a las adquisiciones realizadas en un Estado miembro que tributen por el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Ello se debe a que el funcionamiento de este régimen especial exige que la tributación se localice en el Estado de origen.

Para que las importaciones y adquisiciones intracomunitarias estén gravadas por el impuesto deben cumplirse los siguientes requisitos:

a. Debe configurarse la operación como adquisición intracomunitaria o importación.

b. Debe realizarse en el territorio de aplicación del IVA español.

c. La operación no debe estar comprendida entre los supuestos de no sujeción previstos en la Ley.

d. La operación no debe estar incluida entre los supuestos de exención previstos en la Ley.

B) Concepto de adquisición intracomunitaria

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

En el tratamiento de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, deben distinguirse dos tipos de operaciones claramente diferenciadas:

1. **Adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas en la Península e Islas Baleares por empresarios,** que van a tributar por el IVA español como regla general.

2. **Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos realizadas por particulares y empresarios sin NIF-IVA en la Península e Islas Baleares,** que tributan por el IVA español como excepción a la regla general.

Adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por empresarios y profesionales

Requisitos que deben darse para que se produzca este hecho imponible:

1. Debe producirse la obtención del poder de disposición a título oneroso sobre bienes muebles corporales.
2. Los bienes han de ser transportados desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto por el transmitente, el adquirente o un transportista que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos. Si no hubiese transporte desde otro Estado miembro se daría a la operación el tratamiento de entrega interior en el Estado en que se produzca.
3. El transmitente debe ser empresario o profesional.
4. El adquirente debe ser empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como tal.

Ejemplos:

- Un comerciante minorista realiza por teléfono un pedido a un empresario francés. Posteriormente el empresario francés transporta las mercancías en su furgoneta al territorio de aplicación del impuesto y las entrega.

  El comerciante minorista efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA en España al cumplirse todos los requisitos: existe una adquisición, un transporte de las mercancías desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del IVA español, el transmitente es empresario o profesional y el adquirente es también empresario o profesional (aunque tribute en el régimen especial del recargo de equivalencia), las adquisiciones intracomunitarias que realice en el territorio de aplicación del IVA español están sujetas a dicho tributo.

- Un empresario español entrega mercancías a un empresario establecido en Holanda que sin haberlas sacado del territorio español las vende a otra empresa española.

  Se producen dos entregas de bienes:

  La primera, es la venta de productos a la empresa holandesa: en este caso no hay operación intracomunitaria, ya que las mercancías no salen del territorio español, por tanto, debe repercutirse el IVA. La segunda, es la venta en España por la empresa holandesa, en este caso, también se trata de una operación interior sujeta al IVA ya que no hay transporte fuera de España.

Desde 1 de marzo de 2020, **se incluye en el concepto de adquisición intracomunitaria** de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna.

Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos realizadas por particulares y empresarios sin NIF-IVA

Se incluyen aquí las adquisiciones intracomunitarias de medios de transportes nuevos efectuadas por las siguientes personas:

- Particulares personas físicas.
- Personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales y que carecen de NIF-IVA.
- Empresarios que tributan en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y que no tienen NIF-IVA.
- Empresarios que realizan exclusivamente operaciones exentas del IVA y que no generan el derecho a la deducción del IVA soportado, desprovistos de NIF-IVA.

Cuando las personas citadas en los cuatro guiones anteriores efectúan adquisiciones de bienes en otros Estados miembros de la Unión Europea distintos de España, la tributación por IVA se localiza en el Estado de origen y no hay sujeción al IVA español por el concepto «adquisición intracomunitaria de bienes». Esto es así, salvo por lo que se refiere a las adquisiciones de medios de transporte nuevos; en este caso, la entrega está exenta del IVA en el Estado de origen y se grava la adquisición intracomunitaria en España.

Tienen la consideración de medios de transporte:

a. Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm^3 o cuya potencia exceda de 7,2 kw.

b. Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención prevista en el ámbito de las operaciones asimiladas a exportaciones.

c. Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención prevista en el ámbito de las operaciones asimiladas a exportaciones.

Tienen la consideración de nuevos cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a. Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.

b. Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 km, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

La adquisición de un medio de transporte nuevo adquirido en un país de la Unión Europea distinto de España, está sujeta siempre al IVA en España cuando el medio de transporte es expedido a la Península o Baleares, con independencia de las condiciones del transmitente y del adquirente.

Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso

Se consideran como tales las siguientes operaciones:

1. El envío de bienes sin transmisión (es decir, cuando el transmitente y el adquirente son la misma persona) desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto.

   Se exceptúan las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes como operación asimilada a entrega de bienes.

   Ejemplo:

   Un empresario francés envía mercancías desde Francia a un almacén de su propiedad situado en la Península o Islas Baleares para su posterior distribución en España. La operación se considera adquisición intracomunitaria.

2. La afectación realizada por las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte para su uso o el del elemento civil, de bienes no adquiridos en las condiciones normales de tributación del impuesto en la Comunidad, cuando su importación no puede beneficiarse de la exención del IVA como bien destinado a la OTAN.

3. Cualquier adquisición resultante de una operación que si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional sería calificada como entrega de bienes a efectos del impuesto.

   Ejemplo:

   - La venta de mercancías realizada por un empresario francés a un empresario español con condición suspensiva cuando las mercancías son remitidas a España, se considera operación asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes.
   - Está sujeta en España la adquisición de bienes por parte de un comisionista español en virtud de un contrato de comisión de venta a un comitente francés en caso de mediación por cuenta propia en una operación de venta de mercancías en las que existe transporte de Francia a España.

C) Concepto de importaciones de bienes

Están sujetas al IVA las importaciones, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

Tienen la consideración de importación:

1. La entrada en el interior del país de un bien que no cumple las condiciones de los arts. 9 y 10

del Tratado constitutivo de la CEE (hoy, artículos 23 y 24 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea) o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del carbón y del acero, que no esté en libre práctica.

2. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

No obstante, cuando alguno de estos bienes se coloque (cumpliendo la legislación) desde su entrada en el territorio de aplicación del impuesto en una zona franca o depósito franco y otros depósitos o se vincule a un régimen aduanero y fiscal (con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero), la importación se producirá cuando el bien salga de estas áreas o abandone los regímenes señalados salvo que sean objeto de una exportación o de una entrega intracomunitaria exenta.

Reciben el tratamiento de las importaciones como operaciones asimiladas a éstas:

1. Los buques que hubiesen obtenido la exención del IVA por afectación a la navegación marítima internacional o al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera e incumplan los requisitos exigidos en relación con la exención.

2. Las aeronaves que hubiesen obtenido la exención del IVA por la dedicación esencial a la navegación aérea internacional e incumplan los requisitos exigidos en relación con la exención.

3. Las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del IVA por régimen diplomático o consular u organismos internacionales. Esta exención no se aplica si los bienes se transportan inmediatamente fuera de la Comunidad.

4. Las salidas de zona franca, depósito franco y otros depósitos o el abandono de los regímenes aduaneros o fiscales de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en ellos se hubiese beneficiado de la exención, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios exentas. En estos casos, tampoco se considerará operación asimilada a las importaciones la salida de estas áreas o el abandono de alguno de los regímenes señalados cuando los bienes sean objeto de una exportación o de una entrega intracomunitaria exenta.

D) Operaciones realizadas en el territorio

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

- **Regla general**

  Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se consideran realizadas en la Península o Islas Baleares, cuando se encuentre en este territorio el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

- **Regla especial**

También estarán sujetas en España, si no han sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, cuando el adquirente sea empresario o profesional o persona jurídica y haya comunicado al vendedor el NIF-IVA atribuido por la Administración española.

E) Operaciones no sujetas

1. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Estarán no sujetas y por tanto no deben declararse, las siguientes adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas en el territorio de aplicación del IVA español:

1. Aquéllas en las que el empresario o profesional transmitente se beneficie del régimen de franquicia del impuesto en el Estado miembro desde el que se inicia el transporte.

   En la legislación española que regula el IVA, no está contemplado ningún régimen de franquicia.

2. Aquéllas en que la correspondiente entrega en el Estado miembro de origen haya tributado con sujeción a las reglas del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio del transporte.
3. Aquellas que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje.
4. Aquellas que se correspondan con las ventas intracomunitarias a distancia previstas en el artículo 68.Tres.a) de la LIVA.
5. Aquellas que se correspondan con las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el artículo 68. Cinco de la LIVA.
6. Las entregas exentas en el Estado miembro de origen por tratarse de operaciones asimiladas a exportaciones referentes a buques, aeronaves y relaciones diplomáticas e internacionales y OTAN.
7. Aquellas que se correspondan con las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el artículo 68.Seis de la LIVA.
8. Tampoco estarán sujetas, salvo renuncia a la no sujeción, las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por:

   a. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.

   b. Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.

c. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

La no sujeción sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros. La no sujeción se aplicará en el año natural en curso hasta alcanzar el citado importe.

No obstante, estarán sujetas en todo caso las siguientes adquisiciones intracomunitarias efectuadas por las personas y entidades a que se refieren las letras a), b) y c) citadas anteriormente en este mismo punto:

- Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes objeto de impuestos especiales.

2. Importaciones

Cuando el bien se coloque en zona franca, depósito franco y otros depósitos o se vincule a los regímenes aduaneros o fiscales, salvo el régimen de depósito distinto del aduanero, la importación sólo se producirá cuando el bien salga de dichas áreas o abandone los citados regímenes y siempre que el bien no sea objeto de una exportación o de una entrega intracomunitaria exenta.

F) Operaciones exentas

1. Adquisiciones intracomunitarias

Podemos hacer tres clasificaciones de estas exenciones:

1. Exenciones que tienen por finalidad equiparar las adquisiciones intracomunitarias a los otros hechos imponibles. En este sentido, están exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto o importación hubiera estado no sujeta o hubiera estado exenta.
2. Las adquisiciones realizadas en una operación triangular. En este caso, la adquisición está exenta cuando concurran los siguientes requisitos:

   a. Que se realicen por un empresario o profesional que:

      - No esté establecido ni identificado a efectos del IVA en el territorio de aplicación del impuesto, y
      - Que esté identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Comunidad.

   b. Que se efectúen para una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.

   c. Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentre identificado a efectos del IVA el

adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

d. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida para las adquisiciones intracomunitarias de bienes y que tengan atribuido un NIF-IVA suministrado por la Administración española.

3. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las que se atribuya al adquirente el derecho a la devolución total del impuesto que se hubiese devengado por las mismas por el procedimiento especial de devolución a no establecidos.

2. Importaciones

La Ley del IVA recoge una serie de operaciones exentas en relación con la entrada en el interior del país, procedente de terceros países, de determinados bienes como aquéllos cuya entrega en el interior estuviese exenta del impuesto; bienes personales por traslado de residencia habitual; bienes personales por razón de matrimonio; bienes de escaso valor; bienes en régimen de viajeros; bienes destinados a Organismos caritativos o filantrópicos; bienes con fines de promoción comercial; productos de la pesca, etc.

Asimismo, para evitar la doble imposición se declara la exención en el impuesto de las importaciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad, de calor o de frío.

Se estructura el uso del régimen de depósito distinto del aduanero para restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen a dicho régimen a:

- Bienes objeto de Impuestos Especiales en régimen suspensivo.
- Bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad.
- Bienes señalados por la Directiva IVA (patatas, aceitunas, cacao, estaño, cobre, etc.).
- Bienes destinados a las tiendas libres de impuestos en puertos y aeropuertos.

La exención se extenderá también a los servicios relacionados directamente con las importaciones de estos bienes.

Desde 1 de julio de 2021, estarán exentas las importaciones de bienes, cuando el Impuesto sobre el Valor Añadido deba declararse en virtud del régimen especial aplicable a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios previsto en el Título IX, Capítulo XI, Sección 4ª de la Ley del IVA, y se aporte a la Aduana el número de identificación individual asignado para la aplicación de dicho régimen especial.

Transferencias de bienes en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna

A) Cuestiones generales

El Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, modifica con efectos 1 de marzo de 2020, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, incorporado a nuestro ordenamiento interno las reglas armonizadas de tributación en el IVA de los denominados acuerdos de venta de bienes en consigna.

Son acuerdos de venta de bienes en consigna, los acuerdos celebrados entre empresarios o profesionales para la venta transfronteriza de mercancías, en las que un empresario (proveedor) envía bienes desde un Estado miembro a otro, dentro de la Unión Europea, para que queden almacenados en el Estado miembro de destino a disposición de otro empresario o profesional (cliente), que puede adquirirlos en un momento posterior a su llegada.

Hasta 1 de marzo de 2020, esta operación daba lugar a una transferencia de bienes u operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de partida de los bienes, y a una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada de los bienes, efectuadas en ambos casos por el proveedor.

Posteriormente, cuando el cliente adquiría los bienes, el proveedor realizaba una entrega interior en el Estado miembro de llegada en la que resultaba de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo correspondiendo tal condición a su cliente.

Desde 1 de marzo de 2020, la nueva regulación establece que las entregas de bienes efectuadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna darán lugar a una única operación: una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el Estado miembro de partida, efectuada por el proveedor, y a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada, llevada a cabo por el cliente cuando retire las mercancías del almacén.

Este tratamiento simplificado será de aplicación únicamente cuando los bienes sean adquiridos por el cliente dentro del plazo de un año desde la llegada al Estado miembro de destino. A estos efectos, la fecha de adquisición será la que deberá tenerse en cuenta a efectos del devengo de las respectivas operaciones intracomunitarias.

En todo caso, los empresarios o profesionales podrán optar por no acogerse a la simplificación incumpliendo las condiciones previstas para su aplicación, en cuyo caso aplicarían el régimen general vigente hasta 1 de marzo de 2020.

En este apartado se analizan las transferencias de bienes en el marco de acuerdos de venta de bienes en consigna y de las operaciones posteriores, tanto en el caso en que los bienes son transferidos desde el territorio de aplicación del Impuesto con destino a otro estado miembro, como en el caso contrario, cuando los bienes se transfieren desde otro estado miembro con destino a dicho territorio.

B) Concepto de acuerdo de venta de bienes en consigna

Se entenderá por acuerdo de venta de bienes en consigna el celebrado entre empresarios o profesionales para la venta transfronteriza de mercancías, en cuya virtud un empresario (proveedor) envía bienes desde un Estado miembro a otro, dentro de la Unión Europea, para que queden almacenados en el Estado miembro de destino a disposición de otro empresario o

profesional (cliente), que puede adquirirlos en un momento posterior a su llegada, siempre que cumpla los siguientes requisitos:

a. Que los bienes sean expedidos o transportados a otro Estado miembro, por el vendedor con el fin de que esos bienes sean adquiridos en un momento posterior a su llegada por otro empresario o profesional habilitado por un acuerdo previo entre ambas partes.

b. Que el vendedor no tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte.

c. Que el empresario o profesional que va a adquirir los bienes esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, y ese número de identificación fiscal, así como su nombre y apellidos, razón o denominación social completa, sean conocidos por el vendedor en el momento del inicio de la expedición o transporte.

d. Que el vendedor haya incluido el envío de dichos bienes tanto en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias como en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

Las transferencias de bienes desde el territorio de aplicación del Impuesto con destino a otro estado miembro realizadas en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna que cumpla los requisitos anteriores, no tendrán la calificación de operación asimilada a una entrega de bienes y por tanto, no estarán sujetas al Impuesto.

Desde el punto de vista de las transferencias de bienes desde otro estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto realizadas en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna que cumpla los requisitos anteriores, éstas no tendrán la calificación de operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes y por tanto, no estarán sujetas al Impuesto.

C) Operaciones posteriores a la transferencia

Venta al empresario habilitado para adquirir los bienes en virtud del acuerdo

Cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, el empresario o profesional mencionado en la letra c) del apartado anterior «B) Concepto de acuerdo de venta de bienes en consigna» (destinatario inicial en lo sucesivo), adquiera el poder de disposición de los bienes, se entenderá que en el territorio de aplicación del Impuesto se realiza, una entrega de bienes a la que resultará aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la LIVA.

En el caso de bienes transferidos desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del Impuesto en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, cuando, en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes a dicho territorio en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, el empresario o profesional mencionado en la letra c) del apartado anterior «B) Concepto de acuerdo de venta de bienes en consigna», adquiera el poder de disposición de los bienes, se entenderá que en el territorio de aplicación del Impuesto se realiza

una adquisición intracomunitaria de bienes.

Sustitución del destinatario inicial de los bienes transferidos

La nueva regulación permite la sustitución del destinatario inicial por otro empresario o profesional, dentro del plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el vendedor incluya la sustitución en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias y en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- Que se cumplan las demás condiciones previstas en el apartado «B) Concepto de acuerdo de venta de bienes en consigna» (en particular, la existencia de un acuerdo de venta de bienes en consigna entre el vendedor y el sustituto).

Cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, el sustituto adquiera el poder de disposición de los bienes, se entenderá que en el territorio de aplicación del Impuesto se realiza una entrega de bienes a la que resultará aplicable la exención prevista en el artículo 25 la LIVA.

Desde la otra perspectiva, en el caso de bienes transferidos desde otro estado miembro al territorio de aplicación del Impuesto en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes a dicho territorio en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, el sustituto adquiera el poder de disposición de los bienes, se entenderá que en el territorio de aplicación del Impuesto se realiza una adquisición intracomunitaria de bienes.

La sustitución deberá incluirse en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias y en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Transcurso del plazo de doce meses sin que el destinatario inicial o el sustituto adquiera los bienes

Cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, los bienes no sean adquiridos por el destinatario inicial o por el sustituto, ni hayan sido devueltos al territorio de aplicación del Impuesto, se producirá una operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso en el territorio de aplicación del Impuesto.

Desde otra óptica, en el caso de bienes transferidos desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del Impuesto en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes a dicho territorio en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, no sean adquiridos por el destinatario inicial o por el sustituto, ni hayan sido devueltos a dicho Estado miembro, se producirá una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

Expedición de los bienes a otro país

Dentro de este apartado, se incluyen tanto la devolución de los bienes al estado desde el que fueron inicialmente transferidos como las expediciones a otros estados miembros distintos o con destino fuera de la UE.

Por lo que respecta a las **devoluciones**, cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, los bienes sean devueltos al territorio de aplicación del Impuesto, no se producirá una operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso siempre que se inscriba la devolución en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias y se incluya en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

En el caso de bienes transferidos desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del Impuesto en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes a dicho territorio en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, sean devueltos a dicho Estado miembro, no se producirá una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el caso de expediciones a otros estados miembros o con destino fuera de la UE, cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, los bienes sean expedidos a un país distinto del territorio de aplicación del Impuesto, se producirá en el territorio de aplicación del Impuesto una operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso.

En el caso de bienes transferidos desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del Impuesto en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes a dicho territorio en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, los bienes sean expedidos a un país distinto de dicho Estado miembro, se producirá en el territorio de aplicación del Impuesto una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

Venta de los bienes a persona distinta del destinatario inicial o sustituto

Cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, los bienes sean adquiridos por una persona distinta del destinatario inicial o del sustituto, se producirá una operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso en el territorio de aplicación del Impuesto.

Desde la perspectiva inversa, en el caso de bienes transferidos desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del Impuesto en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes a dicho territorio en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, sean adquiridos por una persona distinta del destinatario inicial o del sustituto, se producirá una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

Destrucción, pérdida o robo

Cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, se produzca la destrucción,

pérdida o robo de los bienes, se producirá una operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el caso de bienes transferidos desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del Impuesto en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes a dicho territorio en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, se produzca la destrucción, pérdida o robo de los bienes, se producirá una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

Incumplimiento de los requisitos

Este apartado abarca todas las contingencias que afecten a los bienes transferidos en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigan, producidas en los doce meses siguientes a la fecha de llegada y que no estén comprendidas en alguno de los supuestos anteriores.

Cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, se produzca el incumplimiento de los requisitos enumerados en el apartado «B) Concepto de acuerdo de venta de bienes en consigna», se producirá una operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el caso de bienes transferidos desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del Impuesto en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, cuando en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes a dicho territorio en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, se produzca el incumplimiento de los requisitos enumerados en el apartado «B) Concepto de acuerdo de venta de bienes en consigna», se producirá una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

La extinción del acuerdo de venta de bienes en consigna entre el vendedor y el destinatario inicial o el sustituto, constituye un ejemplo al que resultaría aplicable este apartado.

D) Registro

En el apartado «B) Concepto de acuerdo de venta de bienes en consigna», al enumerar los requisitos que deben cumplirse para la aplicación de las nuevas normas a las transferencias de bienes en el marco de acuerdos de venta de bienes en consigna, se citaba la inscripción en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Se trata de un requisito sustantivo para la consideración de la transferencia de bienes a otro Estado miembro y posterior entrega interior como una sola operación.

Desde el punto de vista del **vendedor**, deberá anotar en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias los siguientes datos:

1. El Estado miembro a partir del cual los bienes han sido transportados y la fecha de expedición.
2. El número de identificación a efectos del IVA del empresario o profesional al que van destinados los bienes asignado por el Estado miembro al que se transportan.
3. El Estado miembro al que se transportan los bienes, el número de identificación a efectos del

IVA del depositario de los bienes en caso de ser distinto al destinatario, la dirección del almacén y la fecha de llegada al mismo.

4. El valor, la descripción y la cantidad de los bienes que han llegado al almacén.
5. El número de identificación a efectos del IVA del empresario que sustituye al destinatario inicial de los bienes y la fecha en que tiene lugar la sustitución.
6. Descripción, base imponible, cantidad y precio unitario de los bienes entregados, fecha de entrega y número de identificación a efectos del IVA del empresario adquirente.
7. Descripción, base imponible, cantidad y precio unitario de los bienes cuyo movimiento dé lugar a una transferencia por incumplimiento de los requisitos de las ventas en consigna, fecha en que se produjeron las circunstancias y motivo.
8. Descripción, cantidad y valor de los bienes que, en su caso, hayan sido devueltos y fecha de devolución.

Por su parte, el **empresario al que vayan destinados los bienes o su sustituto** deberá hacer constar, en todo caso, los siguientes datos:

1. El número de identificación a efectos del IVA del vendedor.
2. La descripción y cantidad de los bienes enviados para ser puestos a su disposición.
3. Descripción, base imponible, cantidad y precio unitario de los bienes adquiridos y fecha en que se realiza la adquisición intracomunitaria.

En caso de ser **depositario de los bienes**, deberá además registrar:

1. La fecha de llegada al almacén de los bienes.
2. Descripción, cantidad y valor de los bienes que son retirados del almacén por el vendedor y dejan de estar a su disposición, así como la fecha en que se retiran.
3. Descripción, cantidad y valor de los bienes destruidos o desaparecidos del almacén y la fecha en que se produce o descubre tal circunstancia.

Para **aquellos empresarios que apliquen el Suministro Inmediato de Información (SII)**, la obligación de registrar las ventas en consigna en el Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias a través de la sede electrónica de la AEAT se retrasa a 1 de enero de 2021.

E) Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

Desde el 1 de marzo de 2020, los empresarios o profesionales que envíen bienes con destino a otro Estado miembro en el marco de acuerdos de venta en consigna, deberán incluir en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349):

1. El número de identificación a efectos del IVA del empresario o profesional al que van destinados los bienes, así como el importe inicial estimado del valor de los mismos, en el período de declaración relativo a la fecha de la expedición.

2. El número de identificación a efectos del IVA del empresario o profesional que sustituye al destinatario inicial de los bienes, en caso de producirse tal sustitución, en el período de declaración en el que se haya anotado en el Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
3. Las devoluciones de bienes desde otro Estado miembro al que previamente fueron enviados desde el TAI en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna.

Ventas a distancia

Ventas intracomunitarias a distancia

Concepto

Se consideran ventas intracomunitarias a distancia las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las **siguientes condiciones:**

a. Que los destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.
b. Que los bienes objeto de dichas entregas sean distintos de medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación o montaje.

Las ventas intracomunitarias a distancia incluyen, por tanto, **entregas de bienes a los siguientes destinatarios:**

1. Particulares o consumidores finales.
2. Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.
3. Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
4. Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no dan derecho a deducir.

Por lo que se refiere a los bienes, **las ventas intracomunitarias a distancia incluyen todo tipo de bienes, excepto:**

1. Excluye en todo caso los medios de transporte nuevos y los bienes objeto de instalación o montaje.
2. Se excluyen las ventas acogidas al régimen especial de bienes usados en el Estado miembro en que se inicie el transporte, que tributarán en este Estado miembro de acuerdo con las normas reguladoras de este régimen.

En cuanto al **transporte**, se considerará que el **proveedor ha intervenido de manera indirecta en los siguientes casos:**

a. Cuando contrate la expedición o el transporte de los bienes a un tercero para que los entregue al cliente.

b. Cuando un tercero se encargue del transporte de los bienes, pero el proveedor asuma toda o parte de la responsabilidad por la entrega física de los bienes al cliente.

c. Cuando el proveedor facture y cobre el transporte al cliente.

d. Cuando el proveedor contribuya por cualquier medio a los servicios de entrega de un tercero al cliente, ponga en contacto al cliente y a un tercero o facilite de cualquier otra forma a un tercero la información necesaria para la entrega de los bienes al consumidor.

Por el contrario, **no se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta,** cuando el cliente transporte él mismo los bienes o cuando el cliente organice la entrega de los bienes con un tercero y el proveedor no intervenga de manera directa o indirecta para organizar o contribuir a organizar la expedición o el transporte de dichos bienes.

Ventas intracomunitarias a distancia a particulares o consumidores finales

Con carácter general, **las ventas intracomunitarias a distancia a particulares o consumidores finales tributarán en el Estado miembro en que se encuentre el cliente** (particular o consumidor final).

No obstante, **cuando se realicen por empresarios establecidos en un único Estado miembro, las ventas a distancia tributarán:**

1. En el Estado miembro de destino, si en el año anterior el importe de las ventas intracomunitarias a distancia y de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, televisión, radiodifusión y vía electrónica a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros hubiese excedido de 10.000 euros.

2. Si en el año anterior el importe de las ventas intracomunitarias a distancia y de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, televisión, radiodifusión y vía electrónica a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros no hubiese excedido de 10.000 euros y NO se ejerció la opción por la tributación en destino, tributarán en origen hasta 10.000 euros y en destino una vez superados.

3. Si en el año anterior el importe de las ventas intracomunitarias a distancia y de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, televisión, radiodifusión y vía electrónica a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros no hubiese excedido de 10.000 euros, pero el empresario hubiese ejercido la opción prevista en el artículo 73 de la LIVA, tributarán en destino.

Para ingresar el IVA correspondiente a las ventas intracomunitarias a distancia, el empresario podrá:

1. Acogerse al régimen de la unión de la denominada ventanilla única, que permite, mediante una única autoliquidación presentada ante el Estado miembro de identificación, ingresar el IVA

devengado por la totalidad de las ventas intracomunitarias realizadas.

2. Presentar una autoliquidación en cada uno de los Estados miembros en que adeude el IVA por las ventas intracomunitarias a distancia.

Ventas intracomunitarias a distancia a personas cuyas adquisiciones intracomunitarias estén no sujetas

Las entregas de bienes expedidos desde un Estado miembro a otro con destino a personas jurídicas que no actúen como empresario o profesional, sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no dan derecho a deducir, tributarán de la siguiente manera:

1. **Medios de transporte nuevos:** tributarán en el Estado miembro de destino como adquisición intracomunitaria de bienes y como entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro de origen.

2. **Bienes objeto de impuestos especiales:** tributarán en el estado miembro de destino como entrega de bienes.

3. **Bienes acogidos al régimen especial de bienes usados:** tributarán en el Estado miembro de origen de acuerdo con las normas reguladoras de dicho régimen.

4. **Bienes objeto de instalación o montaje:** tributarán en el Estado miembro de destino como entrega de bienes excluida del concepto de venta intracomunitaria a distancia, y por tanto del régimen de la unión de la ventanilla única

5. Para el **resto de los bienes**, hay que distinguir si la adquisición está sujeta como adquisición intracomunitaria en el estado miembro de destino o no lo está:

   a. **Si la adquisición está sujeta como adquisición intracomunitaria** por haberse superado los límites del artículo 14 de la LIVA o haberse ejercido la opción prevista en el mismo artículo, la operación tributará como adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino y como entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro de origen.

   b. Si por el contrario, **la adquisición no está sujeta como adquisición intracomunitaria**, la operación tributará de acuerdo con los mismos criterios aplicables a las ventas intracomunitarias a distancia a consumidores finales y será susceptibles de incluirse en el régimen de la unión de la ventanilla única.

Ventas a distancia de bienes importados

Concepto

Se consideran ventas a distancia de bienes importados las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las **siguientes condiciones:**

a. Que los destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b. Que los bienes objeto de dichas entregas sean distintos de medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación o montaje.

Ventas a distancia de bienes importados cuyo importe no exceda de 150 euros

Debemos distinguir si la importación se realiza en el Estado miembro de destino final de los bienes o un Estado miembro distinto.

1. **Si el Estado miembro de importación es el Estado miembro de destino final de los bienes:**

    a. **Lugar de realización de la venta a distancia:**

    - **Cuando se aplique el régimen de importación (IOSS):** la venta a distancia se localizará en el Estado miembro en el que finaliza el transporte, en este caso el Estado miembro de importación.

    - **Cuando no se aplique el régimen de importación (IOSS):** la venta a distancia no se localizará en la Unión Europea.

    b. **Importación:**

    - **Cuando se aplique el régimen de importación (IOSS):** la **importación** estará **exenta.**

    - **Cuando no se aplique el régimen de importación (IOSS): la importación no estará exenta** y deberá pagarse el IVA correspondiente en el momento de la importación.

2. **Si el Estado miembro de importación es distinto del Estado miembro de destino final de los bienes:**

    a. **Lugar de realización de la venta a distancia:**

    La venta a distancia **se localizará en el Estado miembro en el que finalice el transporte con destino cliente.**

    b. **Importación:**

    - **Cuando se aplique el régimen de importación (IOSS):** la **importación** estará **exenta.**

    - **Cuando no se aplique el régimen de importación (IOSS):** la **importación no estará exenta** y deberá pagarse el IVA correspondiente en el momento de la importación.

Ventas a distancia de bienes importados cuyo importe exceda de 150 euros

Debemos distinguir si la importación se realiza en el Estado miembro de destino final de los bienes o en un Estado miembro distinto.

1. **Si el Estado miembro de importación es el Estado miembro de destino final de los bienes:**

   a. **Lugar de realización de la venta a distancia:**

      La venta a distancia **no estará sujeta en la Unión Europea.**

   b. **Importación:**

      La importación **no estará exenta** y deberá pagarse el IVA correspondiente en el momento de la importación.

2. **Si el Estado miembro de importación es distinto del Estado miembro de destino final de los bienes:**

   a. **Lugar de realización de la venta a distancia:**

      La venta a distancia **se localizará en el Estado miembro en el que finalice el transporte con destino cliente y no podrá incluirse en el régimen de importación (IOSS).**

   b. **Importación.**

      La importación **no estará exenta** y deberá pagarse el IVA correspondiente en el momento de la importación.

Ventas a distancia de bienes importados con intervención de una interfaz electrónica

Cuando un empresario o profesional facilite a través de una interfaz electrónica la venta a distancia de bienes importados cuyo valor no exceda de 150 euros se entenderá que ha recibido y entregado los bienes.

A estos efectos el transporte de los bienes se vinculará a la entrega efectuada por el empresario o profesional titular de la interfaz electrónica.

En estos supuestos existen dos entregas de bienes:

a. La entrega del proveedor al empresario o profesional titular de la interfaz electrónica que se localizará fuera de la Comunidad y que por tanto no estará sujeta al IVA.

b. La entrega efectuada por el empresario o profesional titular de la interfaz electrónica a la que serán aplicables las reglas establecidas para la localización de las ventas a distancia de bienes importados.

Ventas de bienes localizadas en el interior de la Comunidad con intervención de una interfaz electrónica

Cuando un empresario o profesional facilite a través de una interfaz electrónica la entrega de bienes en el interior de la Comunidad efectuadas por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad y cuyos destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales, se considerará que el titular de la interfaz ha recibido y entregado los bienes.

A diferencia del apartado anterior, los bienes ya se encuentran en el interior de la Comunidad y debemos analizar dos entregas de bienes:

a. **La entrega efectuada al titular de la interfaz:**

   Se **localizará** en el **Estado miembro en que se encontraran los bienes inicialmente**. Esta entrega estará **exenta**.

b. **La entrega efectuada por el titular de la interfaz:**

   - **Si el cliente se encuentra en el mismo Estado en que se situaban inicialmente los bienes**, la entrega se localizará en dicho Estado miembro.
   - **Si los bienes son expedidos a un Estado miembro diferente**, se aplicarán las reglas de localización de las ventas intracomunitarias a distancia.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

1. Un particular que alquila una plaza de garaje. ¿Debe pagar el IVA?

El arrendamiento es una operación que convierte en empresario, a efectos del IVA, a quien la realiza, independientemente de que el arrendador ejerza o no otra actividad empresarial o profesional. Por tanto, el particular que alquile una plaza de garaje debe repercutir e ingresar el IVA de dicha operación.

2. Un particular que alquila una vivienda incluyendo en dicho alquiler el de una plaza de garaje anexa. ¿Debe pagar el IVA ?

El alquiler de viviendas está exento y si la plaza de garaje es anexa a la vivienda la operación estará en su conjunto exenta del impuesto.

3. Una persona física, trabajadora por cuenta ajena en una empresa, se dedica en horario extralaboral y por su cuenta a realizar servicios profesionales gratuitos para una asociación. ¿Tiene que declarar el IVA por dichas operaciones?

A efectos del IVA no tiene la condición de profesional quien realice **todos sus servicios** profesionales gratuitamente. Por tanto, no tendría que declarar el IVA por dichas operaciones.

4. Una persona física promueve la construcción de su vivienda. ¿Tiene por ello la consideración de empresario a efectos del IVA ?

No, dado que la vivienda no se destina a su venta, adjudicación o cesión, sino sólo al uso particular del promotor.

5. ¿Y si promueve la construcción de un edificio del que destina únicamente una parte para su vivienda y el resto a la venta?

En este caso, a efectos del IVA se convertiría en empresario y debe repercutir el IVA cuando venda lo construido y declarar el IVA de su vivienda cuando la ocupe, por producirse un autoconsumo.

6. ¿Está sujeto al IVA el porcentaje que el dueño de un local tiene por un derecho de traspaso que el arrendatario ha transmitido?

El traspaso del local es una prestación de servicios prestada simultáneamente por el propietario y el arrendatario que está sujeta al IVA.

7. ¿Qué calificación tiene la adquisición de productos informáticos consistentes en programas encargados por la empresa para que se adapten a su estructura?

El suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste se consideran prestaciones de servicios, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del soporte.

8. ¿Y la adquisición de productos informáticos consistentes en programas fabricados en serie?

En este caso, se consideran productos informáticos normalizados ya que no precisan de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario y se califican como entrega de bienes.

9. Un empresario transmite todo su patrimonio empresarial a un solo adquirente. ¿Es necesario para que la transmisión esté no sujeta que dicho adquirente continúe el ejercicio de la misma actividad que desarrollaba el transmitente?

De acuerdo con el número 1º del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aun siendo necesario que el adquirente deba tener intención de explotar el patrimonio empresarial, no es preciso que la actividad económica que realice dicho adquirente sea necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente.

10. Una empresa tiene costumbre de tener una serie de atenciones con sus clientes como regalarles muestras de sus productos, mecheros, calendarios, agendas, etc. ¿Se debe pagar el impuesto por estas entregas?

Hay distintas posibilidades:

1. Que entregue muestras de sus mercancías sin valor comercial estimable con fines de promoción: en este caso, se trata de una operación no sujeta.

2. Que entregue objetos publicitarios que carezcan de valor intrínseco que lleven consignada de forma indeleble la mención publicitaria y que la entrega a un mismo destinatario no supere los 200 euros. Estas entregas tampoco estarían sujetas.

3. Que no tratándose de los bienes anteriores, se adquieran para la atención a clientes. En este caso, tampoco estarían sujetas.

4. Que no tratándose de los bienes establecidos en las letras a) y b) anteriores, se adquieran para otros fines y se destinan posteriormente a atención a clientes. Éste es el único caso en que estarían sujetas y no exentas.

11. Un particular español adquiere un automóvil de turismo nuevo en un país de la Unión Europea distinto de España y a continuación lo trae a España. ¿Qué impuesto debe pagar?

Debe pagar el IVA en España al tratarse de adquisición intracomunitaria de bienes, independientemente de quién sea el vendedor.

12. ¿Y si el vehículo es usado?

En este caso, si lo adquiere de un empresario pagará el IVA en el país en que éste esté establecido. Si lo adquiere a un particular no pagará IVA.

13. ¿Están exentas las clases recibidas en una autoescuela para sacar el permiso de conducir para turismos?

No, las operaciones realizadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de las clases A, B y C están sujetas y no exentas del Impuesto.

14. ¿Y si se trata del permiso de conducir para camiones?

En este caso, las operaciones realizadas estarán exentas del impuesto puesto que las clases para los permisos de conducción C, D y E sí están amparadas por la exención relativa a la enseñanza.

Capítulo 4. Sujetos pasivos. Repercusión. Devengo. Base imponible y Tipo impositivo

Quiénes están obligados a declarar. Sujetos pasivos

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Por regla general, **sujeto pasivo** es el **empresario o profesional**, persona física o jurídica, **que entrega bienes o presta servicios.** Esta condición de sujeto pasivo implica el cumplimiento de las obligaciones tanto materiales como formales del impuesto.

Además, a efectos del IVA, **tienen la consideración de sujetos pasivos**, siempre que realicen operaciones sujetas al impuesto, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que no tienen personalidad jurídica, pero constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Ejemplos:

Son sujetos pasivos del IVA:

- Una comunidad de propietarios que promueve la construcción de un edificio para los distintos comuneros integrantes de la comunidad.
- Dos o más personas que ejerzan en común una actividad profesional repartiendo los ingresos. Dos o más personas propietarias proindiviso de bienes inmuebles que alquilan, constituyen una comunidad de bienes a efectos del IVA que será sujeto pasivo del impuesto.

Para **determinar quién es sujeto pasivo del impuesto**, la Ley del Impuesto establece una regla general y dos reglas especiales:

Regla general

Es sujeto pasivo del impuesto el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o preste los servicios sujetos.

Reglas especiales

1. La denominada regla de **inversión del sujeto pasivo,** según la cual, es sujeto pasivo el

empresario o profesional que recibe los bienes o los servicios, es decir, el destinatario.

Esta regla es aplicable en los casos siguientes:

a. Cuando **quien realiza las operaciones no está establecido en el territorio de aplicación IVA español,** salvo en los siguientes casos:

  - Cuando se trate de ventas a distancia sujetas al IVA español.
  - Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el artículo 69.Uno.1º de la Ley.
  - Cuando se trate de entregas intracomunitarias de bienes o de entregas de bienes con destino a la exportación, exentas en ambos casos del IVA, así como las entregas intracomunitarias de bienes que estén sujetas y no exentas del impuesto (modificación introducida por el artículo 214 del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero (BOE del 5), aplicable desde el 1 de marzo de 2020.

Establecidos en el territorio

Se consideran establecidos en el territorio de aplicación del IVA español los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal, o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas. Es decir, requiere una intervención cualificada del establecimiento en la que exista una efectiva actuación de los medios materiales y humanos de dicho establecimiento permanente en la producción de los bienes y servicios, sin que se considere suficiente la realización de labores meramente administrativas como la simple expedición de facturas u otras similares.

Ejemplo:

Los servicios prestados a una empresa española por un abogado belga no establecido en España, estarán sujetos al IVA en España y la empresa española es sujeto pasivo, por inversión.

Ejemplo:

No se produce la inversión del sujeto pasivo en el arrendamiento de un inmueble situado en España cuyo propietario reside en el extranjero ya que, en este caso, al extranjero se le considera establecido en el territorio de aplicación del impuesto, siendo el establecimiento permanente el propio edificio objeto de arrendamiento; por tanto, sujeto pasivo del impuesto es el propietario del inmueble, aunque no resida en el territorio.

Ejemplo:

Un empresario francés no establecido en la Península ni en Baleares contrata con una empresa alemana la organización por esta última de una exposición en Madrid de los productos fabricados por la empresa francesa.

Asimismo, contrata con una empresa portuguesa la prestación del servicio de venta de entradas para el acceso a la exposición.

El servicio de organización de la exposición se localiza de acuerdo con la regla general del artículo 69.Uno.1º de la LIVA y, por tanto, no se considera realizado en el territorio de aplicación del impuesto.

En cuanto al servicio de venta de entradas, se localiza de acuerdo con lo previsto por la regla especial del artículo 70.Uno.3º de la LIVA en el lugar en el que se presta materialmente el servicio. En consecuencia, al tratarse de un supuesto en el que el prestador y el destinatario no están establecidos en el TAI el sujeto pasivo será el prestador del servicio de acceso.

Ejemplo:

Empresario alemán no establecido en España, que cuenta con diversas mercancías de su propiedad depositadas en una nave industrial situada en Teruel. Tales mercancías son remitidas a empresarios franceses, ocupándose el empresario alemán del transporte de las mismas desde España hasta Francia. Los empresarios franceses comunican al alemán su NIF/IVA francés.

Las entregas intracomunitarias de bienes efectuadas por el empresario alemán están sujetas y exentas del IVA español. El sujeto pasivo de dicho impuesto es el empresario alemán (pues no hay inversión), de manera que será éste el obligado al cumplimiento de las obligaciones formales correspondientes a dicha entrega: emisión de factura, declaración recapitulativa, etc.

Hay que aclarar que la nave industrial situada en Teruel a que se refiere el supuesto no constituye establecimiento permanente para el empresario alemán. Para que lo fuera, éste debería ser propietario, arrendatario o usufructuario de la misma, o de una parte cierta y determinada de ella.

b. Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.

c. Cuando se trate de entregas de determinados materiales de recuperación, así como en algunas prestaciones de servicios (selección, corte, fragmentación y prensado) sobre los citados materiales de recuperación.

d. Cuando se trate de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de

aplicación del impuesto, si el proveedor no se encuentra establecido y el destinatario es un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal y se encuentra identificado en dicho territorio.

e. Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos sobre emisiones de gases de efecto invernadero.

f. Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo ha renunciado a la exención.
- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles. También se entiende que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente (consulta DGT V1415-13).

g. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, para la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista. También se aplica cuando los destinatarios de las operaciones sean subcontratistas (consulta DGT V2583-12).

Ejemplo:

Un Ayuntamiento contrata la edificación de una biblioteca pública para su uso gratuito por parte de los vecinos del municipio.

En este supuesto no se produce la inversión del sujeto pasivo, ya que el Ayuntamiento no está actuando como empresario o profesional.

En caso contrario, sería necesario que el Ayuntamiento comunicase expresa y fehacientemente al contratista principal que está interviniendo en la operación en calidad de empresario o profesional, y sí se produciría la inversión del sujeto pasivo.

Ejemplo:

La sociedad A contrata con la sociedad B la construcción de una edificación donde instalará su sede social, por un importe de 500.000 euros. Para dicha construcción B subcontrata la instalación de puertas y ventanas con la sociedad C por un valor de 40.000 euros.

La ejecución de obra en su conjunto tiene la consideración de construcción. Por ello, A se convierte en sujeto pasivo de la entrega de bienes realizada por B, por lo que deberá repercutir e ingresar el IVA correspondiente a dicha operación por un importe

de 105.000 euros. Por otra parte, la sociedad B se convierte en sujeto pasivo de la ejecución de obra realizada por C y deberá repercutir e ingresar el IVA correspondiente a la operación por un importe de 8.400 euros (sin perjuicio de que, en su caso, pueda deducir este importe).

h. Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo la Ley del IVA:

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; asimilándose a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

- Teléfonos móviles.

- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales (consultas DGT V1037-15 y V0720-16).

Lo previsto en estos dos últimos guiones solo se aplicará cuando el destinatario sea:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.

A estos efectos se considerará revendedor:

Al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. Estos empresarios o profesionales deben comunicar su condición de revendedor mediante declaración censal (modelo 036) al comenzar la actividad o durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

- Un empresario o profesional distinto de los referidos en el guion anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido. Para calcular este límite se debe atender al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

  La acreditación de ambas condiciones se debe comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega con carácter previo o simultáneo a la adquisición.

  Con la finalidad de facilitar esta acreditación existe la posibilidad, una vez se hubiera

comunicado debidamente la condición de revendedor, de solicitar un certificado tributario específico para acreditar la condición de revendedor de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

2. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales en los dos casos siguientes:

    a. Cuando sean destinatarias de las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias exentas por operación triangular, siempre que hayan comunicado al proveedor un NIF-IVA atribuido por la Administración española.

    b. Cuando sean destinatarios de las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto a que se refieren los artículos 69 y 70 de la LIVA, a cuyos efectos deberán disponer de un NIF-IVA atribuido por la Administración española.

Ejemplo:

Un Ayuntamiento, que efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA español, contrata con un empresario francés no establecido el transporte de los bienes desde Francia hasta España, comunicándole su NIF-IVA español.

El servicio de transporte intracomunitario de bienes está sujeto al IVA español siendo sujeto pasivo el Ayuntamiento.

Adquisiciones intracomunitarias e importaciones

1. Adquisiciones intracomunitarias de bienes o de servicios

Será sujeto pasivo quien las realice, es decir, el adquirente de los bienes o de los servicios.

2. Importaciones

Serán sujetos pasivos del impuesto quienes realicen las importaciones.

Se considerarán importadores, siempre que se cumplan los requisitos de la legislación aduanera:

1. Los destinatarios de los bienes importados.
2. Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio.
3. Los propietarios de los bienes, en los casos no contemplados en los números anteriores.
4. Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes, cuando se trate de operaciones asimiladas a importaciones de bienes.

Por otra parte, cuando se trate de importaciones a las que se refiere el artículo 27.12º de la LIVA, si el importador actúa mediante representante fiscal, este último está obligado a cumplir las

obligaciones materiales y formales derivadas de dichas importaciones.

Responsables del impuesto

1. Se establece la **responsabilidad solidaria** en el pago de la deuda tributaria de las siguientes personas:

   a. Los destinatarios de las operaciones que mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto. La responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.

   b. En caso de importaciones de bienes:

      - Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios Internacionales.
      - La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios Internacionales.
      - Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

2. Se establece la **responsabilidad subsidiaria** en el pago de la deuda tributaria de las siguientes personas:

   a. Los Agentes de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

   b. Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de operaciones en las que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiese debido repercutirse no haya sido ni vaya a ser objeto de ingreso.

   Se considera que se produce esta situación cuando se haya satisfecho un precio notoriamente anómalo.

   Se entiende por precio notoriamente anómalo:

      - El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o el satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
      - El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado la entrega.

   No se considerará precio notoriamente anómalo el que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.

   Además de que se entienda que se ha satisfecho un precio notoriamente anómalo, para declarar este tipo de responsabilidad se exige otro requisito:

   La Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

c. Los **titulares de los depósitos distintos de los aduaneros del pago de la deuda tributaria** que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos.

Repercusión del impuesto al destinatario

La repercusión supone la traslación del peso económico del impuesto por el sujeto pasivo al destinatario de la operación gravada.

La repercusión está configurada como un derecho-deber, por cuanto que la Ley establece que el sujeto pasivo debe repercutir el importe del impuesto sobre el destinatario de la operación gravada pero, al mismo tiempo, para que éste efectúe la repercusión, se establecen en la normativa una serie de requisitos formales, temporales y materiales:

- **Requisitos formales**

  La repercusión debe efectuarse mediante factura con las excepciones que contienen las normas reglamentarias, consignando la cuota repercutida separadamente de la base imponible.

- **Requisitos temporales**

  La repercusión deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura y debe efectuarse en el plazo de un año desde la fecha del devengo. En otro caso, el sujeto pasivo pierde el derecho a la repercusión (es decir, el sujeto pasivo ha ingresado o debe ingresar el impuesto, pero no puede trasladarlo a los destinatarios de la operación).

- **Requisitos materiales**

  No existe obligación de soportar la repercusión en dos supuestos:

  1. Cuando la repercusión no se realice con arreglo a la Ley.
  2. Cuando la repercusión se realice antes del devengo del impuesto.

1. Regla especial. Repercusión a entes públicos

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido. En este sentido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto.

Ejemplo:

Un Ayuntamiento adjudica la realización de un servicio por importe de 12.000 euros. La factura que debe girarse al Ayuntamiento será la siguiente:

Base imponible: (12.000 ÷ 121) x 100 = 9.917,36 euros

IVA al 21%: 2.082,64 euros

Total (9.917,36 + 2.082,64) = 12.000,00 euros

2. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas

1. **Supuestos en los que debe efectuarse la rectificación:**

   La rectificación de las cuotas repercutidas debe efectuarse en los siguientes **supuestos:**

   a. En los casos de incorrecta fijación de dichas cuotas.

   b. Cuando se produzcan las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible.

   La rectificación debe efectuarse cuando se adviertan las causas de la incorrecta determinación o se produzcan las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no hayan transcurrido 4 años a partir del momento en que se devengó el impuesto o de la fecha en que se hayan producido las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible.

   Puede procederse a la rectificación siempre que se haya expedido factura, aunque no se haya repercutido cuota alguna.

2. **Supuestos en los que no procede la rectificación:**

   No procederá la rectificación en los siguientes casos:

   a. Cuando la rectificación sea debida a la incorrecta fijación de cuotas, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios no actúen como empresarios o profesionales.

      Excepción: en los casos de elevación legal de tipos, la rectificación puede efectuarse en el mes en que entren en vigor los nuevos tipos y en el siguiente.

   b. Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

3. **Procedimiento de rectificación:**

a. **Rectificación sin requerimiento que implique aumento de cuotas:**

- **Por error fundado de derecho o circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible:** la diferencia se incluye en la declaración-liquidación del período en el que debe efectuarse la rectificación.

- **Resto de causas:** debe presentarse una declaración-liquidación rectificativa a la que se aplican el recargo y los intereses de demora que procedan según el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b. **Rectificación que suponga disminución de cuotas,** el sujeto pasivo puede optar por:

- **Iniciar,** cuando proceda, **el procedimiento de rectificación** de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria y en los artículos 126 a 129 del RGAT.

- **Regularizar la situación** en la autoliquidación del período en que deba efectuarse la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de un año desde que debió efectuarse la rectificación. El sujeto pasivo debe reintegrar al destinatario el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercidas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la autoliquidación del período en el que fueron declaradas las cuotas devengadas.

La Agencia Tributaria ha incorporado a su página web una **«Calculadora de plazos modificación BI y otras rectificaciones»**, donde puede consultarse la fecha límite para modificar el IVA repercutido cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 80 de la Ley del IVA o un error. También facilita el período y ejercicio del modelo 303 donde realizar el correspondiente ajuste.

Cuándo se producen las operaciones a efectos del impuesto. Devengo

El devengo es el momento en que se entiende realizada la operación sujeta al impuesto y el que determina la normativa aplicable a efectos de sujeción, tipos impositivos, exenciones, etc.

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

La Ley establece dos reglas fundamentales:

- El impuesto se devenga cuando se realiza la operación.

- Cuando existen pagos anticipados anteriores a la realización de la operación, el impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos (salvo en entregas exentas por destinarse a otro Estado miembro).

Ejemplo:

La permuta de solares por pisos de los edificios que sobre los mismos se construyan da lugar al devengo del IVA correspondiente a la entrega futura de los pisos por el pago anticipado que supone la entrega del solar.

No se consideran efectivamente cobradas las cantidades retenidas por el destinatario de los trabajos como garantía de la correcta ejecución de los mismos.

Para determinar el momento en que se entiende realizado el hecho imponible, la Ley distingue las diferentes operaciones:

a. **Entregas de bienes:** cuando se pongan a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

   Es indiferente el hecho de que el cobro se produzca con posterioridad. Por tanto, en las ventas a plazos se devenga el impuesto en su totalidad cuando los bienes entregados se pongan a disposición del adquirente, aunque los plazos se satisfagan posteriormente.

   Cuando existe otorgamiento de escritura pública, la puesta a disposición se entiende realizada, por disposición legal, en el momento de su otorgamiento. No obstante, si de la escritura se dedujese un momento distinto para la puesta a disposición de la cosa, el devengo se producirá cuando tenga lugar la puesta a disposición.

   En las entregas de bienes efectuadas sin que exista transmisión de la propiedad (contratos de venta con pacto de reserva de dominio u otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes) el devengo se produce cuando los bienes se pongan en posesión del adquirente.

b. **Prestaciones de servicios:** cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, salvo que se trate de operaciones continuadas descritas en el segundo párrafo del artículo 75.Uno.2º de la LIVA.

   Ejemplo:

   El IVA de los servicios prestados por los abogados y procuradores en el curso de un procedimiento judicial se devenga cuando concluya la realización del servicio, es decir, cuando concluya el procedimiento (salvo pagos anticipados).

c. En las **ejecuciones de obra con aportación de materiales,** el devengo se produce en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

d. En **ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales**, cuyos destinatarios sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción.

Ejemplo:

Empresario que realiza dos ejecuciones de obra con aportación de material, una para otro empresario y otra para una Administración pública.

- Cuando el destinatario sea otro empresario, el devengo se produce en el momento en que se ponga la obra a disposición de su dueño.
- Cuando el destinatario sea una Administración pública, el devengo se produce en el momento en que se produzca la recepción de la obra y no en el momento en que la obra se ponga a disposición de su dueño. Todo ello sin perjuicio de que, si ha habido pagos anticipados, el IVA se devengue en el momento del cobro de los mismos y sobre su importe.

e. **Transmisiones de bienes entre comitente y comisionista** efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de compra cuando el comisionista actúe en nombre propio:

   - En las **comisiones de venta:** el IVA correspondiente a la entrega del comitente al comisionista se devenga cuando el comisionista entregue los bienes al cliente.
   - En las **comisiones de compra:** el IVA correspondiente a la entrega del comisionista al comitente se devenga cuando al comisionista le entregue los bienes el proveedor.

f. En caso de **entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles,** cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien la recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas de los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

g. En los supuestos de **autoconsumo,** cuando se efectúen las operaciones gravadas.

h. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las **operaciones de tracto sucesivo o continuado,** en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Ejemplos:

Suministro de gas, suministro de energía eléctrica, arrendamientos.

En los arrendamientos, la falta de pago de la renta no impide que siga siendo obligatorio ingresar el impuesto, porque el impuesto seguirá devengándose cada vez que sea exigible el pago del alquiler.

No obstante, cuando **no se haya pactado precio** o **no se haya determinado el momento de su exigibilidad**, o la **exigibilidad** sea **superior a un año natural**, el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido

desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Ejemplo:

En caso de arrendamiento de local en el que se estipula que la renta se pagará a la finalización del mismo y éste tiene una duración de 4 años, el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año, no de los 4 años.

Cuando los **suministros constituyan entregas intracomunitarias de bienes exentas** (artículo 25.Uno de la LIVA) **o transferencias exentas de bienes corporales de una empresa con destino a otro Estado miembro,** para afectarlos a las necesidades de la empresa en este Estado (artículo 25.Tres de la LIVA), si no se ha pactado el precio, o no se ha determinado el momento de la exigibilidad o ésta se ha establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del Impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

i. En las **entregas intracomunitarias de bienes exentas,** distintas de las de la letra g) anterior, el devengo se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél:

- En el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente, o en la fecha de expedición de la factura si fuera anterior.
- En el momento en que los bienes se pongan a disposición del adquirente en las entregas de bienes en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna o en la fecha de expedición de la factura por dichas operaciones si fuera anterior.
- En el momento en que se produzca el incumplimiento de las condiciones a que se refiere el apartado tres del artículo 9 bis de esta Ley.
- Al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses desde la llegada de los bienes al Estado miembro de destino sin que ningún empresario los haya adquirido en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna. (Modificación introducida por el artículo 214 del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero (BOE del 5), aplicable desde el 1 de marzo de 2020).

j. En las **entregas de bienes realizadas en los términos previstos en el artículo 8 bis de la LIVA,** el devengo del impuesto de la entrega efectuada a favor del empresario o profesional que facilite la venta o la entrega, así como la efectuada por el mismo, se producirá con la aceptación del pago del cliente.

k. En las **operaciones de leasing, e**l devengo se produce:

- Antes de que exista compromiso de ejercitar la opción de compra, la operación tiene la consideración de servicio de arrendamiento y el impuesto se devenga a medida que sea exigible cada percepción.
- Cuando exista compromiso de ejercitar la opción, la operación pasa a tener la consideración de entrega de bienes y se devenga el impuesto por la cantidad que queda

pendiente de pago.

Adquisiciones intracomunitarias

El impuesto **se devengará** en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de acuerdo con los criterios expuestos en el apartado anterior «Entregas de bienes y prestaciones de servicios». Por tanto, el devengo del Impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

Desde 1 de marzo de 2020, para las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consigna, se aplican las normas relativas a las entregas intracomunitarias de bienes correlativas analizadas en el punto anterior.

Ejemplo:

En las entregas de bienes entre un comitente francés y un comisionista español, cuando éste actúe en nombre propio, el devengo del impuesto se produce el día 15 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o transporte o bien en la fecha de expedición de la factura si ésta fuese anterior.

No se produce el devengo cuando se realicen los pagos anticipados anteriores a las adquisiciones.

Ejemplo:

Si un empresario español compra en diciembre mercancías a otro empresario belga por 10.000 euros, debiendo entregar en el momento del contrato el 10 por ciento de la contraprestación (1.000 euros), pero las mercancías se transportan en enero, expidiéndose la factura en ese mismo mes, el impuesto se devenga en enero por el total importe de la contraprestación (10.000 euros).

Importaciones

El devengo del impuesto se produce:

- **Cuando hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación,** de acuerdo con la legislación aduanera.
- **En el caso de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero,** cuando se abandone el régimen.
- **En las operaciones asimiladas a las importaciones,** cuando tengan lugar las circunstancias que determinan su realización.

Importe sobre el que se aplica el tipo impositivo. Base imponible

La **base imponible del impuesto** es la cantidad sobre la que debe aplicarse el tipo, es decir, es la **cuantificación o valoración monetaria del hecho imponible**.

Con **carácter general**, la **base imponible será el importe de la contraprestación**, definido como veremos a continuación para cada tipo de operación.

Cuando el importe de la contraprestación no se conoce en el momento del devengo se debe fijar la base imponible provisionalmente, aplicando criterios fundados y rectificarla posteriormente cuando el importe sea conocido, si este importe no coincide con el que se fijó provisionalmente.

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Regla general

La base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Cuando el sujeto pasivo no repercuta expresa y separadamente la cuota del impuesto en factura se entiende que la contraprestación no incluyó dichas cuotas, salvo en los casos siguientes:

1. Cuando la repercusión expresa del impuesto no sea obligatoria.
2. En los supuestos de percepciones retenidas con arreglo a derecho en el caso de resolución de las operaciones.

Se incluyen en el concepto de contraprestación:

1. **Cualquier crédito efectivo** a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias, como los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros o primas por prestaciones anticipadas.

   Ejemplo:

   En el arrendamiento de un local se incluirá el importe de la renta, las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otra cantidad que el arrendador puede exigir al arrendatario como pueden ser los gastos de comunidad, el importe del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los gastos de calefacción, agua, luz, obras, etc.

   No se incluirán los intereses por el aplazamiento en el pago del precio cuando cumplan los siguientes requisitos:

a. Que correspondan a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

b. Que sean retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto.

c. Que consten separadamente en la factura expedida por el sujeto pasivo.

d. Que no excedan del usualmente aplicado en el mercado.

Ejemplo:

Abril: 30.000 y 1.000 euros de intereses.
Octubre: 40.000 y 2.000 euros de intereses.
Diciembre: 30.000 y 3.000 euros de intereses.

La base imponible será:

- Abril: 31.000, incluye los intereses por ser anteriores al devengo.
- Octubre: 70.000 (40.000 que se pagan en octubre más los 30.000 que se pagarán en diciembre), al realizar la entrega se devenga el IVA de los pagos pendientes, no formando parte de la base imponible los intereses devengados a partir de este momento.

2. Las **subvenciones vinculadas directamente al pr**ecio de las operaciones, es decir, establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen antes de realizarse la operación.

Tanto la DGT, en su consulta n.º 0285-03, como el TJCE en Sentencia de 22 de noviembre de 2002, han matizado el segundo de los requisitos exigido en el párrafo anterior, en el sentido de que "*lo que ha de estar establecido con carácter previo a la realización de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios subvencionadas no es tanto el importe de la subvención como el mecanismo de determinación de la misma, de forma tal que el empresario o profesional que realiza la operación esté en condiciones de determinar su importe, pero sin que éste se encuentre necesariamente establecido en unidades monetarias con tal antelación*".

Ejemplo:

Una empresa de transporte de viajeros recibe dos subvenciones: una de 2 euros por cada viajero transportado y otra de 20.000 euros que tiene por finalidad cubrir el coste de autobús. El precio del viaje es de 10 euros más IVA.

La primera subvención se incluye en la base imponible al ir directamente asociada al precio del billete.

Precio del viaje: 10

Subvención asociada al viaje: 2
Total base imponible: 12
IVA 10% x 12: 1,20
Precio del billete: 10
IVA: 1,20
Total a pagar por el usuario: 11,20

La segunda subvención no se incluye en la base imponible porque no cumple el requisito de estar establecida en función del volumen de los servicios prestados.

Los **requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio** se han simplificado en base al criterio contemplado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 27 de marzo de 2014 (asunto C-151/13). Este criterio también viene reconocido por el Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras, en su resolución de 20 de noviembre de 2014 (Nº de resolución 01360/2011) y por la Dirección General de Tributos en las consultas V4149-15 y V2263-16.

En la citada Sentencia el TJUE precisa que la base imponible del impuesto estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo necesaria únicamente la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida. En este sentido aclara que, para reconocer ese vínculo, no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. Será necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero, el que satisfaga la misma.

No obstante, **se excluye de la consideración de subvenciones vinculadas al precio**, y, por lo tanto, no integran la base imponible las aportaciones dinerarias efectuadas por la Administración Pública para financiar:

a. La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión. Se trata de aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal o, determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.

   Estas aportaciones no limitarán el derecho a la deducción regulado en el último párrafo del artículo 93.Cinco de la Ley del IVA.

b. Actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna. Este sería el caso de las aportaciones efectuadas para financiar actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública, en las condiciones señaladas, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar

en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción.

3. Los **tributos y gravámenes de cualquier clase** que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, **excepto el propio IVA.**

   Se incluyen los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

4. Las **percepciones retenidas** con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones.

5. El importe de los **envases y embalajes**, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación.

6. El importe de las **deudas asumidas por el destinatario** como contraprestación total o parcial de las operaciones.

   No se incluyen en la base imponible:

   a. Las **indemnizaciones**, distintas de las contempladas en el apartado anterior, que no constituyan contraprestación o compensación de las operaciones sujetas.

   b. Los **descuentos y bonificaciones concedidos** previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella y que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

      No será aplicable esta disposición cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

   c. Las **sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente,** en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo está obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no puede deducir el impuesto que los hubiera gravado.

      Es fundamental que la factura aparezca a nombre del cliente, destinatario final de la operación.

Requisitos que deben concurrir para excluir de la base imponible los suplidos:

1. Ha de tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. Esto se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura expedida a cargo del cliente.

2. El pago de estas sumas debe efectuarse en virtud de un mandato expreso, verbal o escrito, del cliente por cuya cuenta se actúe, lo que excluye la posibilidad de considerar como suplido los gastos en que haya incurrido el empresario o profesional sin conocer el nombre de su posible cliente.

3. La cantidad percibida por el mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido el cliente.

4. El empresario o profesional mediador no podrá deducir el impuesto que hubiera gravado los gastos pagados en nombre y por cuenta de su cliente.

Reglas especiales

La Ley del IVA establece las siguientes:

a. **Cuando la contraprestación no consista en dinero** se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas de autoconsumos.

   Si la contraprestación consiste parcialmente en dinero, la base imponible será la mayor de las dos siguientes cantidades: el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma o el determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

b. **Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza,** incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

   No será aplicable esta regla cuando los bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto. En este caso, las prestaciones accesorias siguen el régimen de la principal.

Ejemplo:

Se transmite parte de una empresa que no constituye una unidad económica autónoma por 3.000.000 de euros.

El patrimonio transmitido consta de:

- Un edificio cuyo valor de mercado son 2.000.000 de euros
- Maquinaria valorada a precio de mercado en 1.000.000 de euros
- Mercancías valoradas a precio de mercado en 500.000 euros

Valor de mercado de la totalidad del patrimonio transmitido:

2.000.000 + 1.000.000 + 500.000 = 3.500.000 euros

La base imponible correspondiente a cada bien será:

- Del edificio = (2.000.000 ÷ 3.5000.000) x 3.000.000 = 1.714.285,71 euros
  (La transmisión del edificio estará exenta si es segunda transmisión, salvo renuncia)

- De la maquinaria = (1.000.000 ÷ 3.500.000) x 3.000.000 = 857.142,86 euros
- De las mercancías = (500.000 ÷ 3.500.000) x 3.000.000 = 428.571,43 euros

Total: 3.000.000,00 euros

c. En los **supuestos de autoconsumo** y de transferencia de bienes a otro Estado miembro de la Unión Europea que constituyen **operaciones asimiladas a entrega de bienes**, serán de aplicación las siguientes reglas:

- Si los bienes son **entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos**, la base imponible coincidirá con la de la adquisición.
- Si los bienes entregados se hubiesen sometido a **procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta**, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal.
- Si el **valor de los bienes entregados** hubiese experimentado **alteraciones** como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

d. En los casos de **autoconsumo de servicios,** se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

e. **Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación,** la base imponible será su valor normal de mercado siempre que se cumpla cualquiera de los siguientes requisitos:

- Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el IVA que grave la misma, y la contraprestación pactada sea inferior a la normal de mercado.
- Que el empresario o profesional que realice las operaciones esté sujeto a la regla de prorrata, y se trate de una operación que no genera el derecho a la deducción en la que la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- Que el empresario o profesional que realiza la operación esté sujeto a la regla de prorrata, y se trate de una operación que genera el derecho a la deducción en la que la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

Se entiende por valor normal de mercado el que se pagaría en el TAI en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente por los mismos bienes y servicios.

Si no existe entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entiende por valor de mercado:

- **Para las entregas de bienes:** el precio de adquisición de dichos bienes o de otros similares o un importe superior o, en su defecto, el precio de coste en el momento de la entrega.

- **Para las prestaciones de servicios:** la suma de los costes que le suponga al empresario o profesional la prestación.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

A estos efectos, se presumirá que existe vinculación:

- En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, o un contribuyente del IRPF o del IRNR, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos.
- En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.
- En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
- En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.
- En las operaciones realizadas entre una entidad y sus establecimientos permanentes.

f. En las **transmisiones de bienes entre comisionista y comitente** en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por:

Comisión de venta: la contraprestación convenida por el comisionista y el cliente menos la comisión.

Ejemplo:

Contrato de comisión de venta que da derecho al comisionista a percibir un porcentaje (10 por ciento) sobre las ventas realizadas a terceros más el importe de determinados gastos en los que incurre para realizar la actividad. La base imponible de las entregas realizadas por el comitente al comisionista que actúa en nombre propio es la diferencia entre la contraprestación convenida por el comisionista por la venta de los bienes a un tercero, y el importe de la comisión bruta que obtiene el comisionista por su intervención. La comisión bruta incluye el 10 por ciento del importe de la venta a terceros y los gastos que, según contrato, el comisionista repercute al comitente, que incluyen los propios de cada operación y los gastos generales de la actividad.

Comisión de compra: la contraprestación convenida por el comisionista y el proveedor más la comisión.

g. En las **prestaciones o adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de tercero**, cuando quien preste o adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible del IVA correspondiente a la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por:

- **Prestación:** la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos la comisión.
- **Adquisición:** la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más la comisión.

h. **Cuando la contraprestación se fije en moneda o divisa distinta de las españolas**, se aplica el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.

Modificación de la base imponible

La Ley establece, entre otros, los siguientes motivos de modificación:

a. Cuando la **contraprestación** se hubiese **fijado provisionalmente.**

> **Ejemplo:**
>
> Si junto con el arrendamiento del local se facturan gastos de comunidad presupuestados, el devengo se realiza en función de los gastos provisionales. Una vez conocidos los definitivos, se deberá expedir la factura rectificada, repercutiendo la cuota diferencial al tipo vigente en el momento del devengo. El arrendador incluirá esa cuota en la declaración del período en que se realice la rectificación.

b. Cuando se **devuelvan los envases y embalajes** susceptibles de **reutilización.**

> **Ejemplo:**
>
> La venta de leche en botellas de cristal susceptibles de reutilización supone el gravamen por la contraprestación total. Posteriormente, en el momento en que sean devueltas las botellas, debe modificarse la base imponible.

c. Cuando se otorguen **descuentos y bonificaciones** después de que la operación se haya realizado.

> **Ejemplo:**
>
> Los rappels concedidos en un año por volumen de ventas del año anterior dan lugar a la reducción de la base imponible.

d. Cuando **queden sin efecto** total o parcialmente **las operaciones gravadas** o **se altere el**

precio.

Ejemplo:

La devolución de mercancías por defectos de calidad supondrá la rectificación de la base imponible por quedar sin efecto la operación.

e. Cuando el **destinatario** de las operaciones sujetas **no hubiese pagado las cuotas repercutidas** en los siguientes casos:

- **Concurso de acreedores:** Cuando, después del devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso del destinatario de la operación.

  La modificación no puede realizarse después de transcurrido el plazo de tres meses desde el día siguiente a la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" del auto de declaración de concurso.

  Por ejemplo, si en un concurso de acreedores el auto de declaración de concurso se publicó en el BOE el día 30 de enero, el último día válido para efectuar la modificación de la base imponible es el día 30 de abril.

- Cuando los **créditos** correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean **total o parcialmente incobrables.**

Crédito incobrable. Requisitos necesarios:

1. Transcurso de 1 año desde el devengo del impuesto sin que se haya obtenido el cobro, de todo o parte del crédito. No obstante, cuando el titular del derecho de crédito no tenga la condición de gran empresa el plazo anteriormente citado podrá ser de 6 meses o un año.

   Cuando se trate de operaciones a plazo o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. Igualmente, este período podrá ser de 6 meses o un año para empresarios o profesionales que no tengan la condición de gran empresa, esto es, cuando su volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros. En este tipo de operaciones es suficiente instar el cobro mediante reclamación judicial de uno de los plazos o por medio de requerimiento notarial para proceder a modificar la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

   En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

No obstante, lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

2. Reflejo de esta circunstancia en los Libros Registro.

3. Reclamación judicial para su cobro, o requerimiento notarial, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

   Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos se sustituye la reclamación judicial o el requerimiento notarial por la certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que se reconozca la obligación y su cuantía.

La modificación debe realizarse en el plazo de los 3 meses siguientes a la finalización del período de 6 meses o, en su caso, 1 año desde el devengo del impuesto.

En el caso de las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, este plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquél en que se haya realizado la operación.

Es necesario que el destinatario de las operaciones actúe como empresario o profesional o, en otro caso, que la base imponible de aquéllas, excluido el IVA, sea superior a 300 euros.

En los **casos de auto de declaración de concurso y créditos incobrables** se aplican las siguientes **reglas comunes:**

1. No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

   a. Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

   b. Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

   c. Créditos entre personas o entidades vinculadas.

   d. Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos, salvo que se trate de créditos que tengan la condición de incobrables siempre que se aporte el certificado del órgano competente del Ente Público en el que se reconozca el impago. Cuando se solicite el certificado del órgano competente, acorde con el informe del Interventor o Tesorero, se entenderá que el plazo para la reducción de la base imponible queda interrumpido hasta que se disponga del mismo (DGT n.º V0615-11).

2. Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

No obstante, en el supuesto de concurso declarado en procedimientos concursales que se desarrollen por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro a los que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848, se permitirá la minoración de la base imponible cuando el destinatario esté establecido en otro Estado miembro. (V3346-20).

3. Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de la LIVA (por créditos incobrables) con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

4. En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

5. La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

   Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

La modificación de la base imponible queda condicionada, en estos **supuestos de auto de declaración de concurso de acreedores y créditos incobrables**, al **cumplimiento de los siguientes requisitos:**

- El sujeto pasivo debe acreditar que ha remitido la factura rectificativa correspondiente al destinatario.

- Las operaciones deben haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor en tiempo y forma.

- La modificación debe comunicarse a la Administración. Esta obligación de comunicar las modificaciones de bases imponibles, tanto para el acreedor como para el deudor, debe realizarse por medios electrónicos, en un formulario específico disponible en la Sede electrónica de la AEAT.

  La comunicación del acreedor debe realizarse en el plazo de un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, y deberá hacer constar que la misma no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del IVA y, en el supuesto de créditos incobrables, que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

  Junto a esta comunicación, y con carácter previo a la misma, el acreedor debe remitir a través del registro electrónico de la AEAT:

  - La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

- ◦ En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial.
- ◦ En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado expedido por el órgano competente del Ente público deudor.

En la comunicación del destinatario que tenga la condición de empresario o profesional, se deberá informar de la recepción de las facturas rectificativas, indicando el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, no volverá a modificarse al alza aunque se obtenga el cobro total o parcial, salvo en los siguientes casos:

- Cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el deudor con posterioridad al requerimiento notarial.
- Cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional, y si éste no ha satisfecho la deuda se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.
- Cuando se acuerde la conclusión del concurso en los siguientes casos:
  - ◦ Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.
  - ◦ En cualquier estado del procedimiento, cuando se produzca o comprueben el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio.
  - ◦ En cualquier estado del procedimiento, una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimientoo la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

Por último, se recuerda que la Agencia Tributaria ha incorporado a su página web una **«Calculadora de plazos modificación BI y otras rectificaciones»**, donde puede consultarse la fecha límite para modificar el IVA repercutido cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 80 de la Ley del IVA o un error. También facilita el período y ejercicio del modelo 303 donde realizar el correspondiente ajuste.

Adquisiciones intracomunitarias

La base imponible de las **adquisiciones intracomunitarias de bienes** se determinará de acuerdo con lo dispuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

En las **operaciones asimiladas por transferencia de bienes,** se determinará de acuerdo con lo dispuesto para el autoconsumo de bienes.

Cuando se trate de **adquisiciones gravadas por el IVA español** porque el destinatario comunique un NIF-IVA español y no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes.

Importaciones

La determinación de la base imponible en las importaciones se realiza aplicando las reglas generales o especiales que veremos a continuación.

Las reglas sobre modificación de la base imponible expuestas en los apartados anteriores son también aplicables a las importaciones.

Cuando los elementos determinantes de la base imponible se hubiesen fijado en moneda o divisa distinta de las españolas, el tipo de cambio se determinará de acuerdo con las disposiciones comunitarias para calcular el Valor en Aduana.

Regla general

La base imponible es el **Valor en Aduana** añadiendo los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a. Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen con motivo de la importación, salvo el IVA.

b. Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Reglas especiales

La Ley establece la forma de determinar la base imponible en operaciones determinadas como son las **reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad** para ser objeto de trabajos; las operaciones asimiladas a las importaciones y las importaciones de productos informáticos normalizados.

El tipo impositivo

El tipo es el porcentaje que se aplica sobre la base imponible para obtener la cuota.

El tipo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

La Ley del IVA establece un tipo general y dos tipos reducidos para dar un tratamiento favorable a determinadas operaciones.

Tipo impositivo general:

El tipo general del impuesto vigente es el 21 por ciento.

Tipos impositivos reducidos

Los tipos reducidos vigentes son el 10 por ciento y el 4 por ciento.

Tipo impositivo reducido del 10 por ciento

Se aplica el tipo del 10 por ciento a las siguientes operaciones:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los siguientes bienes, así como a las ejecuciones de obra que tengan la consideración de prestación de servicios y como resultado inmediato la obtención de estos bienes:

   - Las sustancias o productos que sean susceptibles de ser, habitual e idóneamente, utilizados para la nutrición humana o animal, así como los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados, habitual e idóneamente, para la obtención de estos productos.

     Desde 1 de enero de 2021, se excluyen de este concepto las bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que pasan a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento.

   - Determinados bienes susceptibles de ser utilizados en actividades agrícolas, forestales o ganaderas.

   - Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego.

   - Los medicamentos de uso veterinario.

   - Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los medicamentos de uso veterinario y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo del 4 por ciento.

     Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, así como también los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de la Ley del impuesto, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de los bienes para los que específicamente se prevé la aplicación del tipo del 4 por ciento.

     En esta categoría de bienes no se encuentran incluidos otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

   - Los edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidos los garajes, con un máximo de dos, y anexos que se transmitan conjuntamente.

- Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores y plantas vivas.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

- Los transportes de viajeros y de sus equipajes.
- Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.
- Los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas, barbacoas u otros análogos no se exceptúan expresamente del tipo reducido.
- Determinados servicios efectuados en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.
- Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.
- Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza y desratización de alcantarillados públicos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.
- La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo. También se aplica este tipo reducido a la entrada a salas cinematográficas.
- Las prestaciones de servicios de asistencia social que no estén exentas ni les sea de aplicación el tipo del 4 por ciento.
- Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Las exposiciones y ferias de carácter comercial.
- Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios destinados a viviendas que cumplan determinados requisitos.
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.
- La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios.
- Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

3. Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, que cumplan los siguientes requisitos:

    - Que sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.

    - Que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas.

4. Las ventas con instalación de armarios de cocina, baño y empotrados, cuando se cumplan determinados requisitos.

5. Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las comunidades de propietarios de los edificios a que se refiere el punto 3 y el contratista que tenga por objeto la construcción de garajes complementarios, siempre que no excedan de dos las plazas a adjudicar a cada uno de los propietarios.

6. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, así como también a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando la entrega se realice por sus autores o derechohabientes y empresarios no revendedores con derecho a deducción íntegra del impuesto soportado.

Tipo impositivo reducido del 4 por ciento

Se aplica el tipo del 4 por ciento a las siguientes operaciones:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes, así como a las ejecuciones de obra que tengan la consideración de servicios y como resultado inmediato la obtención de estos bienes, salvo cuando tengan por objeto la construcción y rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública:

    - Los alimentos básicos como son: el pan común, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos, las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales.

    - Los libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible y los elementos complementarios entregados conjuntamente. No se aplica el tipo reducido a los artículos y aparatos electrónicos ni al material escolar, excepto a las partituras, mapas y cuadernos de dibujo. (Modificación introducida con efectos desde el 23 de abril por la Disposición final segunda del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo).

    - Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales.

    - Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad y, con el previo reconocimiento del derecho,

los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, así como los vehículos a motor que deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

El reconocimiento del derecho surte efecto desde la fecha de presentación de la solicitud.

Para tener derecho al beneficio del tipo reducido del 4 por ciento es necesario, en todo caso, acreditar un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la Comunidad Autónoma. Además del grado de discapacidad citado, se ha de acreditar el uso de silla de ruedas o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos.

Se considera medio de prueba suficiente de la movilidad reducida el certificado o resolución del Instituto de Mayores y Servicios Sociales o del órgano competente de la Comunidad Autónoma en materia de valoración de discapacidad, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de los mismos. Asimismo, a los efectos de aplicación del tipo del 4 por ciento, se considerarán con movilidad reducida a las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, los afiliados a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado emitido por dicha Corporación de derecho público.

- Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.
- Las viviendas de protección oficial de régimen especial (la disposición adicional quinta del Real Decreto 14/2008, de 11 de enero, establece que las viviendas calificadas o declaradas como viviendas protegidas para arrendar, de renta básica, tendrán la consideración de viviendas de protección oficial de régimen especial) o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por los promotores, incluidos los garajes, con un máximo de dos, y anexos que se transmitan conjuntamente.
- Las viviendas adquiridas por las entidades que tributen por el régimen especial previsto en el Capítulo III del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el artículo 49.1 de dicha Ley.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

- Los servicios de reparación de los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, y de las sillas de ruedas y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor que transporten habitualmente a personas con discapacidad en sillas de ruedas o con movilidad reducida.
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios destinados exclusivamente a viviendas calificadas como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.
- Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centros de día y de noche y atención

residencial, siempre que no estén exentos y se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75 por ciento de su precio.

3. El artículo 7 del RD-Ley 34/2020, con efectos desde el 19 de noviembre de 2020 y hasta el 31 de diciembre de 2021, rebaja temporalmente del 21 al 4 por ciento el tipo aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables cuyos destinatarios sean distintos de entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la LIVA.

Tipo impositivo del 0 por ciento

Desde el 23 de abril de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2021, se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario para combatir la pandemia provocada por el COVID-19 con los siguientes requisitos:

a. Los bienes a los que se aplicará el tipo del 0 por ciento serán los siguientes:

   - Para el periodo comprendido entre el 23 de abril y el 31 de octubre de 2020, los enumerados en el anexo del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre.
   - Para el periodo comprendido entre el 1 de noviembre de 2020 y el 30 de abril de 2021, los enumerados en el anexo del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre.
   - Para el periodo comprendido entre el 1 de mayo de 2021 y el 31 de diciembre de 2021, los enumerados en el anexo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril.

b. El tipo del 0 por ciento se aplicará siempre que los destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la LIVA.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

1. Una comunidad de propietarios adquiere bienes y servicios necesarios para los elementos comunes de la finca recibiendo las facturas a su nombre. ¿Puede facturar a los propietarios el importe de esta reparación?

No, una comunidad de propietarios en régimen de propiedad horizontal, que adquiere bienes y servicios necesarios para el mantenimiento de los elementos, pertenencias y servicios comunes y que distribuye los gastos entre los comuneros no realiza actividades empresariales, sino que tiene la consideración de consumidor final a efectos del IVA.

2. ¿Quién debe ingresar el impuesto en el caso de un servicio sujeto al IVA español que consiste en la confección de un programa informático por encargo del cliente conforme a su especificación realizado por una empresa alemana no establecida a un sujeto pasivo

español?

La empresa española, puesto que es sujeto pasivo por inversión.

3. ¿Cuándo se devenga el impuesto en el caso de que se vendan bienes con condición suspensiva y suponiendo que no ha habido pagos anticipados?

El impuesto se devenga cuando los bienes se pongan en posesión del adquirente, aunque no se transmita la propiedad.

4. ¿Forma parte de la base imponible del IVA el importe de la fianza entregada al arrendador por el arrendatario de un local?

Las cantidades de dinero entregadas al arrendador en concepto de fianza que deben ser devueltas al término del contrato al arrendatario no integran la base imponible al no tener el carácter de contraprestación.

5. En las facturas rectificativas por devolución de mercancía. ¿Se aplica el tipo impositivo vigente al realizarse la venta o el vigente en el momento del producirse la devolución?

El tipo aplicable en las facturas rectificativas será el vigente en el momento del devengo de las operaciones cuyas facturas son objeto de rectificación.

6. ¿Puede modificarse la base imponible en caso de impago por el cliente de la cantidad adeudada?

Como regla general no es posible modificar la base imponible. Sólo es posible cuando exista auto de declaración de concurso de acreedores, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, vigente desde el 1 de septiembre, o cuando el crédito sea incobrable de acuerdo con el artículo 80.Cuatro de la LIVA.

7. ¿A qué tipo tributa el pan común?

El pan común tributa al tipo reducido del 4 por ciento e incluye el pan bregado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda.

8. ¿A qué tipo tributan los cereales para la alimentación del ganado?

Tributarán al tipo reducido del 4 por ciento siempre que tengan la condición de productos naturales, con independencia del destino que les dé el adquirente (alimentación humana, animal u otros fines).

9. ¿A qué tipo tributa la venta de mochilas escolares y puzzles didácticos?

Al tipo general de 21 por ciento.

10. ¿A qué tipo tributa la entrega de un piso que va a ser destinado a oficinas de una empresa?

Tributará al tipo reducido del 10 por ciento siempre que, objetivamente considerado, sea apto para su utilización como vivienda, aunque se utilice para otros fines.

11. ¿Puede aplicarse el tipo del 4% a los servicios de reparación de un turismo utilizado para el transporte de una persona con movilidad reducida?

No, los servicios de reparación a los que se puede aplicar el 4% son exclusivamente los relativos a la reparación de los vehículos comprendidos en el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990.

12. ¿A qué tipo tributa la venta de libros de texto?

Al tipo reducido del 4 por ciento.

13. ¿A qué tipo tributa la entrada a salas cinematográficas?

A partir del 5 de julio de 2018, tributarán al tipo reducido del 10 por ciento. Hasta dicha fecha, al tipo general del 21 por ciento.

Capítulo 5. Deducciones y devoluciones

Deducciones

Los sujetos pasivos del IVA pueden restar de las cuotas devengadas por las operaciones que realizan las cuotas que han soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios o en sus importaciones, siempre que se cumplan determinados requisitos. Este derecho de deducción del IVA soportado constituye un elemento fundamental en el esquema de funcionamiento del tributo.

En este apartado hay que tener en cuenta una serie de puntos esenciales, como son:

1. Los requisitos que deben concurrir para que el IVA sea deducible.
2. El nacimiento y caducidad del derecho a deducir, es decir, cuándo se puede realizar la deducción y a partir de qué momento no puede ya deducirse el IVA.
3. El ejercicio del derecho a deducir, o lo que es lo mismo, cómo se efectúa la deducción.
4. La forma de deducir cuando el sujeto pasivo realiza actividades en sectores diferenciados.
5. El IVA soportado que es deducible cuando se aplica la regla de prorrata.
6. La regularización de deducciones por bienes de inversión. Los bienes de inversión son utilizados en distintos ejercicios y la cuota soportada en su adquisición debe deducirse en función del empleo de estos bienes a lo largo de los años de su utilización.
7. Los requisitos que hay que cumplir para poder deducir el IVA soportado en las operaciones preparatorias o previas a las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen la actividad económica.
8. La rectificación de las deducciones ya efectuadas.

A continuación, se analizan más detalladamente cada uno de estos puntos:

Requisitos para la deducción

Para poder deducir el IVA soportado deben darse los siguientes requisitos simultáneamente:

Las cuotas soportadas deben tener la consideración legal de deducibles

En este punto, hay que tener en cuenta tres circunstancias:

1. Son deducibles las cuotas devengadas en el territorio de aplicación del IVA español (Península y Baleares), soportadas por repercusión directa que correspondan a operaciones sujetas y no exentas.

> **Ejemplo:**
>
> Las cuotas del IVA soportadas por un empresario en un país distinto de España no son deducibles en nuestro país por no haberse devengado en el territorio de aplicación del impuesto. Para recuperar dichas cuotas, el empresario deberá acudir a la Administración tributaria del país en que las soportó. Si se trata de un Estado miembro de la Comunidad Europea, el empresario debe presentar el formulario alojado al efecto en la página Web de la Agencia Tributaria. En este caso, el Estado miembro en cuestión estará obligado a devolver las cuotas soportadas con arreglo a las previsiones contenidas en la normativa comunitaria. Si se trata de un país no comunitario, habrá que estar a lo que disponga su normativa interna.

2. Las cuotas no pueden deducirse en cuantía superior a la que legalmente corresponda.

> **Ejemplo:**
>
> Un editor vende libros por 10.000 euros a un librero repercutiéndole 2.100 euros de IVA (aplica, por tanto, un tipo impositivo del 21 por ciento). Los libros deben gravarse al 4 por ciento, según la Ley.
>
> Aun cuando el librero haya pagado los 2.100 euros, sólo tendrá derecho a deducir el 4 por ciento, es decir, 400 euros. Ello sin perjuicio de la obligación por parte del editor de rectificar la repercusión errónea efectuada.

3. Las cuotas no pueden deducirse antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho (consulte el apartado del Devengo en el capítulo 4 de este Manual práctico).

Quién puede efectuar la deducción

Sólo pueden deducir el IVA quienes cumplan los siguientes requisitos subjetivos:

1. Tener la condición de **empresarios o profesionales.**
2. **Haber iniciado la realización habitual** de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondiente a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante, **se admite la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas antes del inicio de la realización habitual** de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad.

Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente **operaciones sujetas al impuesto y no sujetas**

de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Ley del IVA en relación con los **entes públicos**, podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al impuesto (o no sujetas por realizarse fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían derecho a deducción si se hubieran efectuado en el mismo).

A estos efectos, un **criterio razonable y homogéneo de imputación** de las cuotas correspondientes a bienes y servicios destinados simultáneamente a ambos tipos de operaciones podrá ser la proporción que represente en cada año natural el importe total, excluido el IVA, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo por el conjunto de su actividad.

Obviamente no serán deducibles las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados exclusivamente a realizar operaciones no sujetas del artículo 7.8º de la Ley del IVA.

Del mismo modo serán de aplicación los criterios generales de deducibilidad y en su caso, será aplicable la norma de la prorrata.

Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos.3.º de la Ley del IVA.

Que el IVA haya sido soportado en adquisiciones de bienes o servicios utilizados en la actividad empresarial o profesional

La Ley reguladora del IVA establece que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlas en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

En este apartado se debe distinguir según se trate o no, de bienes de inversión (consulte el concepto de bienes de inversión más adelante en este capítulo):

1. Si se trata de **bienes que no son de inversión o de servicios**.

   Para poder deducir las cuotas soportadas, los bienes o servicios deben utilizarse directa y exclusivamente en la actividad empresarial o profesional.

   No se entienden afectos directa y exclusivamente a la actividad, entre otros:

   - Bienes utilizados alternativa o simultáneamente en la actividad empresarial o profesional y en otras actividades.
   - Bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad.

- Bienes y derechos que no se integren en el patrimonio empresarial o profesional.

Ejemplo:

Si se utiliza simultáneamente un equipo informático que costó 1.000 euros o el teléfono para una actividad empresarial y para fines privados, no se pueden deducir las cuotas soportadas en ninguna medida.

2. Si se trata de cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso de **bienes de inversión** que se empleen en todo o en parte en la actividad empresarial o profesional, o si se trata de los siguientes bienes o servicios directamente relacionados con los bienes de inversión:

   - Accesorios y piezas de recambio.
   - Combustibles, carburantes, lubrificantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
   - Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
   - Rehabilitación, renovación y reparación de los bienes de inversión.

   En este apartado 2, hay que tener en cuenta las reglas siguientes:

   a. **No son deducibles** en ninguna medida las cuotas soportadas en:

      - Bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad.
      - Bienes y derechos que no se integren en el patrimonio empresarial o profesional.

   b. **Son deducibles parcialmente** las cuotas soportadas en bienes utilizados, alternativa o simultáneamente, en la actividad empresarial o profesional y en otras actividades.

      Para que sea aplicable este apartado 2 es necesario **probar la afectación**, al menos parcial, a la actividad y una vez probada la afectación entrarán en juego las presunciones o la justificación del grado de afectación.

   Por último, en este apartado 2, debemos distinguir a su vez dos supuestos:

   a. **Vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas:**

      - Se presumen en general afectados al 50 por ciento al desarrollo de la actividad.

      - Existe una presunción de afectación al 100 por ciento para determinados bienes: vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías, los utilizados en el transporte de viajeros, en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos, en pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas por sus fabricantes, en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y en servicios de vigilancia.

Ejemplo:

Para poder deducir la cuota soportada en la adquisición de un vehículo de turismo utilizado en fines particulares y en la actividad empresarial, es necesario probar la afectación, al menos parcial, a la actividad y, una vez probada (para lo cual puede utilizarse cualquier medio de prueba admitido en derecho), se aplicará la deducción del 50 por ciento de la cuota soportada, salvo que se pretendiera un grado de utilización superior, en cuyo caso deberá probarse por el interesado, o uno inferior, que deberá ser probado por la Administración.

b. **Resto de bienes de inversión:** las cuotas soportadas serán deducibles en la medida en que vayan a utilizarse en el desarrollo de la actividad.

Ejemplo:

En caso de un inmueble que se destina a vivienda y a despacho profesional, la cuota soportada será deducible en la parte afectada a la actividad profesional, siendo un criterio razonable la deducción en proporción a los metros cuadrados destinados a la actividad respecto del total de metros del inmueble.

Estas deducciones deben regularizarse cuando se acredite un grado de utilización distinto en la actividad adaptando el procedimiento de regularización de deducciones por bienes de inversión.

El grado de utilización en la actividad debe acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho, sin que sea medio de prueba suficiente la autoliquidación ni la contabilización o inclusión de los bienes en los registros oficiales de la actividad.

Cuotas no deducibles por Ley

Las cuotas no deben figurar entre las exclusiones y restricciones del derecho a deducir.

La Ley establece que no pueden ser objeto de deducción en ninguna medida, salvo que se trate de bienes de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, o de bienes destinados a ser entregados o cedidos a título oneroso o de servicios recibidos para ser prestados a título oneroso, por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones, las cuotas soportadas:

a. Por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que tengan la consideración de gasto deducible a efectos del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades.

b. En alimentos, tabaco y bebidas o espectáculos o servicios de carácter recreativo.

c. En joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas y objetos elaborados con oro o platino.

d. En bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

   No tendrán esta consideración:

- Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor.
- Los destinados a ser objeto de entrega o cesión de uso mediante contraprestación que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

Justificantes necesarios para efectuar la deducción

1. Como requisito formal de la deducción es necesario que el empresario o profesional que desea ejercitarla se encuentre en posesión del documento justificativo del derecho, ajustado a las disposiciones legales y reglamentarias. En este aspecto es fundamental el artículo primero del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

   El documento justificativo que no cumpla todos los requisitos, no acreditará el derecho a la deducción, salvo que se rectifique.

   Se consideran justificantes del derecho a la deducción:

   - La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, o en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero.
   - La factura original expedida por quien realice la entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la autoliquidación del IVA.
   - En el caso de importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el impuesto devengado con ocasión de su realización.
   - La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios en los casos de inversión del sujeto pasivo y de operaciones con oro de inversión.

2. No puede deducirse en cuantía superior a la cuota expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

3. Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada adquirente puede deducir la parte proporcional que le corresponda si en el original y en los duplicados de la factura se consigna, de forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios.

Actividades en las que deben utilizarse los bienes y servicios

Los bienes o servicios han de emplearse en la realización de actividades que generan el derecho a deducción, es decir, en la realización de las siguientes operaciones:

1. Operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto:
    a. Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.
    b. Prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones.
    c. Las operaciones exteriores exentas por exportación y asimiladas o relativas a zona franca, depósito franco y otros depósitos o regímenes aduaneros y fiscales y por destinarse a otro Estado miembro.
    d. Las entregas de bienes exentas efectuadas por el proveedor subyacente al empresario o profesional que facilite la entrega a través de la interfaz digital.
    e. Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto por realizarse fuera de la Comunidad.
2. Operaciones realizadas fuera del territorio que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

Ejemplo:

Los servicios prestados por un abogado español a una empresa francesa dan lugar a una operación localizada en Francia por tener el destinatario la sede de su actividad en dicho territorio y, por tanto, no sujeta al IVA español. No obstante, el abogado puede deducir el IVA soportado en el territorio de aplicación del IVA español porque este servicio originaría el derecho a la deducción si se hubiese efectuado en el territorio de aplicación del impuesto.

3. Operaciones de seguro, bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino.

Cuándo se puede deducir

El derecho a deducir nace:

1. La **regla general** es que el derecho a deducir nace cuando se devengan las cuotas deducibles, siempre que se tenga el documento justificativo de la operación.
2. Como **reglas especiales** se establecen las siguientes:
    a. En las **operaciones asimiladas a las importaciones** cuyas declaraciones se presenten en plazo: al finalizar el período a que se refieran las declaraciones, siendo deducibles las cuotas del IVA devengadas por la realización de dichas operaciones en el propio modelo, tal y como se establece en el 2º párrafo del artículo 73.3, del Reglamento del IVA.
    b. En las **entregas ocasionales de medios de transporte nuevos:** cuando se efectúe la

entrega.

c. Tratándose de **entregas de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección** a las que se aplique el régimen general del impuesto: cuando se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes efectuadas por el revendedor.

d. En el **régimen especial del criterio de caja:** en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquél en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

e. En las **operaciones efectuadas para la realización del viaje que redunda en beneficio del viajero** (artículo 146 de la Ley del IVA) que se destinen a realizar una operación a la que no se le aplique el régimen especial de las agencias de viajes (artículo 147 de la Ley del IVA): en el momento en el que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.

El derecho a la deducción caduca en el plazo de **4 años desde su nacimiento.**

Ejemplo:

Un empresario localiza dos facturas que había extraviado, una correspondiente a un servicio que se le prestó en 2014 y otra de una compra de bienes recibidos en 2018.

La cuota soportada por el servicio no es deducible porque han pasado más de 4 años desde que se efectuó el mismo. La cuota soportada en la adquisición de los bienes puede deducirla en la siguiente autoliquidación que presente porque no han pasado 4 años desde que los bienes se pusieron a disposición del comprador.

Si la procedencia o la cuantía de la deducción está pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el plazo de caducidad empieza a computarse desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

Cómo se efectúa la deducción

- Las deducciones se practican restando del IVA devengado, el IVA soportado en la autoliquidación del período en el que las cuotas soportadas cumplan todos los requisitos para ser deducibles o en las de los sucesivos, **siempre que no transcurran 4 años desde el nacimiento del derecho.**

  En caso de **declaración de concurso,** la deducción de las cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducir con anterioridad a dicha declaración, deberá ejercitarse obligatoriamente en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado.

  Si las cuotas citadas no se hubiesen incluido en la autoliquidación correspondiente, y siempre que no hubiese transcurrido el plazo de 4 años desde el nacimiento del derecho a deducción de dichas cuotas, podrán deducirse mediante la rectificación de la autoliquidación relativa al período en que fueron soportadas.

Cuando las deducciones superen las cuotas devengadas, el exceso puede ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hayan transcurrido 4 años desde la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso.

El sujeto pasivo **podrá optar por la devolución** cuando resulte procedente. Una vez que se opte por la devolución, **no es posible efectuar su compensación** en autoliquidaciones posteriores, con independencia del plazo en que se efectúe la devolución.

- **Cuando exista requerimiento de la Administración o actuación inspectora,** únicamente son deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas contabilizadas en los Libros Registros. Las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la autoliquidación del período en que se contabilicen o en las de los siguientes. En ambos casos, siempre que no hayan transcurrido 4 años desde el nacimiento del derecho a la deducción.
- La deducción debe efectuarse en función del **destino previsible de los bienes y servicios adquiridos**, rectificándose si posteriormente se altera.

Deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional

El régimen de deducciones para cada sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional se aplica con independencia para cada sector.

En caso de bienes o servicios utilizados en varios sectores diferenciados, se aplica la prorrata general para determinar el porcentaje de deducción aplicable. Para el cálculo de este porcentaje se considera que no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

En la página web de la AEAT está disponible la herramienta «**Calculadora de sectores diferenciados**» que, en caso de que lleve a cabo más de una actividad, le permite determinar si constituyen sectores diferenciados a efectos de IVA.

La Administración Tributaria puede autorizar la aplicación de un régimen de deducción común a ciertos sectores diferenciados de la actividad. Este régimen se aplicará en tanto que dicha autorización no sea revocada o renuncie a ella el sujeto pasivo. Además, la autorización no surtirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por aplicación del régimen de deducción común exceda en un 20 por ciento del que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

La solicitud de aplicación de un régimen de deducción común para los sectores diferenciados deberá efectuarse en los siguientes plazos:

- En el mes de noviembre del año anterior a aquél en que surta efectos. En este caso, el porcentaje común se aplica únicamente a las cuotas soportadas a partir del 1 de enero del año siguiente a aquél en que se formuló la solicitud.
- En los supuestos de inicio de actividades, la solicitud puede formularse en cualquier momento, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad. En este caso, el porcentaje común se aplica únicamente a las cuotas soportadas

a partir de la fecha en que se produzca dicho comienzo.

Esta solicitud se presenta ante el órgano competente de la Agencia Tributaria y se entiende concedida una vez transcurrido un mes (contado desde que la misma haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación) sin que se haya notificado su resolución.

Regla de prorrata

La Agencia Tributaria ha incorporado a su página web la herramienta **«Calculadora de prorratas»**, donde se puede cuantificar la prorrata, comparando resultados con prorrata general y especial y la regularización anual para aplicar su porcentaje definitivo. También facilita respecto a los bienes de inversión, la regularización anual y la regularización en caso de transmisión.

La regla de prorrata se aplica cuando el sujeto pasivo adquiere bienes y servicios que utiliza en operaciones con derecho y sin derecho a deducción.

No se aplica a las cuotas soportadas en bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad (salvo las especialidades ya apuntadas respecto de los bienes de inversión) y a los excluidos del derecho a deducir (no son deducibles en ninguna medida).

La regla de prorrata puede ser general o especial:

Prorrata general

1. **Se aplica** cuando el sujeto pasivo efectúa conjuntamente operaciones con y sin derecho a deducción y no sea de aplicación la prorrata especial.

2. **Las cuotas soportadas son deducibles en el porcentaje siguiente:**

   Porcentaje de deducción = (operaciones con derecho a deducción ÷ total de operaciones) x 100

   El resultado de esta operación se redondea en la unidad superior.

   Criterios a tener en cuenta en relación con las subvenciones:

   Con la promulgación de la Ley 3/2006, de 29 de marzo, se elimina toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de cualquier subvención, ya sea corriente o de capital. No obstante, se computarán para el cálculo de la prorrata, incluyéndolas tanto en el numerador como en el denominador, las subvenciones que constituyen contraprestación, total o parcial, de las operaciones sujetas, y las vinculadas al precio, en función de si forman parte de la base imponible de operaciones que generan o no el derecho a deducción.

   No se computan en el numerador ni en el denominador:

   a. Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto.

b. Las cuotas del IVA que hayan gravado las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.

c. Las entregas y exportaciones de los bienes de inversión.

d. Las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

e. Las operaciones no sujetas al impuesto por el artículo 7 de la Ley del IVA.

f. Los autoconsumos por cambio de destino de las existencias que pasan a utilizarse como bienes de inversión.

g. Las subvenciones que no formen parte de la base imponible.

El importe de las operaciones se determina según lo establecido para la determinación de la base imponible, incluso en las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

Para efectuar la imputación temporal se aplican las normas sobre el devengo del impuesto.

Cálculo del IVA soportado que es deducible:

a. Cada año natural se aplica provisionalmente el porcentaje de deducción definitivo del año precedente.

   Puede solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.

   Dicha solicitud debe formularse en los siguientes plazos:

   - En el mes de enero del año en que surta efectos.
   - Hasta la finalización del mes siguiente a aquél en que se produzcan las circunstancias que justifican la solicitud.

   En estos casos, las cuotas afectadas por el nuevo porcentaje provisional de deducción serán las soportadas a partir de la fecha que indique la Administración. En caso de autorización mediante silencio positivo, se aplicará el nuevo porcentaje a las cuotas soportadas a partir del primer día del período de liquidación del impuesto siguiente a aquél en que haya recaído la autorización.

   La solicitud se formula ante el órgano competente de la Agencia Tributaria y se entiende concedida una vez transcurrido un mes (contado desde que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación) sin que se haya notificado resolución.

   En el primer año del ejercicio de las actividades o en el caso de deducciones anteriores a la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, el porcentaje de deducción será el propuesto por el sujeto pasivo a la Administración, salvo que ésta fije uno diferente.

b. En la última autoliquidación, el sujeto pasivo calcula la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en el año natural.

c. El porcentaje de deducción definitivo se aplica a las cuotas soportadas durante el año natural debiendo regularizar las deducciones practicadas.

Ejemplo:

Una empresa se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocios.

Las operaciones realizadas en el año "n-1" han sido las siguientes:

- Alquiler de viviendas: 12.000 euros
- Alquiler de locales de negocio: 32.000 euros

Las operaciones realizadas durante el año "n" han sido las siguientes:

- Alquiler de viviendas: 20.000 euros
- Alquiler de locales: 25.000 euros

El IVA soportado en "n" por los gastos utilizados en los inmuebles (tanto viviendas como locales) ha sido de 1.280 euros en los tres primeros trimestres y de 160 euros en el cuarto trimestre. El alquiler de viviendas es una operación exenta sin derecho a deducción, mientras que el alquiler de locales es una operación sujeta y no exenta con derecho a deducción.

El alquiler de viviendas y locales constituye un solo sector al tener un mismo grupo en la CNAE, siendo aplicable la regla de prorrata general (salvo que fuera aplicable la especial).

IVA soportado deducible

1. Se calcula el porcentaje provisional de prorrata del año "n" en función de las operaciones realizadas en "n-1":

   Porcentaje de prorrata = (Operaciones con derecho a deducción ÷ Total de operaciones) x 100 = {Alquiler locales (32.000) ÷ [Alquiler locales (32.000) + Alquiler viviendas (12.000)] x 100} = (32.000 ÷ 44.000) x 100 = 72,72727%

   El porcentaje aplicable se redondea por exceso y será el 73%.

2. Aplicación del porcentaje al IVA soportado para obtener el IVA soportado que se habrá deducido en las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres: 1.280 x 73% = 934,40

3. En el cuarto trimestre se calcula el porcentaje de deducción definitivo en el año "n".

   Porcentaje de prorrata = {Alquiler locales (25.000) ÷ [Alquiler locales (25.000) + Alquiler viviendas (20.000)] x 100} = (25.000 ÷ 45.000) x 100 = 55,5555%

   Se redondea por exceso al 56%.

4. Aplicación del porcentaje al IVA soportado para obtener el IVA soportado deducible correspondiente al cuarto trimestre: 160 x 56% = 89,60

5. Regularización de deducciones de los trimestres anteriores:

   Deducción efectuada: 1.280 x 73% = 934,40
   Deducción correcta: 1.280 x 56% = 716,80
   Exceso de deducción: 217,60

6. Deducción aplicable al 4T = 89,60 - 217,60 = - 128 euros de menor deducción o ingreso.

Comprobación:

Deducción de los tres primeros trimestres 934,40
Deducción del cuarto trimestre - 128,00
Total: 806,40

Total IVA soportado en “n”: 1.280 + 160 = 1.440

1.440 x 56% = 806,40 euros

Prorrata especial

Se aplica:

1. **Por opción del sujeto pasivo.** Dicha opción se efectúa en los **plazos y formas siguientes**:

   - **En la última autoliquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural,** procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

   - **En los casos de inicio de actividades mediante la correspondiente declaración censal,** hasta la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad.

     La **opción surte efectos en tanto no sea revocada**, si bien, tendrá validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

     La revocación podrá efectuarse en la última autoliquidación del año, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas en el mismo.

2. **Obligatoriamente** cuando aplicando la prorrata general la deducción exceda en un 10 por ciento de la que resultaría aplicando la prorrata especial.

3. **Obligatoriamente** por las entidades que hayan ejercitado la opción por el nivel avanzado del Régimen Especial del grupo de entidades del IVA en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, según establece el artículo 63 bis.3 del RIVA.

Cálculo del IVA soportado deducible:

1. Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones con derecho a deducción, se deducen íntegramente.
2. Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones sin derecho a deducir no pueden deducirse.
3. Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados sólo en parte en operaciones con derecho a deducción se deducen en el porcentaje de la prorrata general.

Ejemplo de cálculo del porcentaje definitivo de deducción:

En una actividad de alquiler de locales y viviendas se ha optado por aplicar la prorrata especial. Las actividades realizadas en el año “n” han sido:

- Alquiler de viviendas (sin derecho a deducción): 20.000 euros
- Alquiler de locales (con derecho a deducción): 25.000 euros

El IVA soportado durante “n” tiene el siguiente desglose:

- IVA soportado en alquiler locales: 800 euros
- IVA soportado en alquiler viviendas: 320 euros
- IVA soportado en servicios de uso común en ambas actividades: 160 euros

IVA soportado deducible:

a. En operaciones sin derecho a deducción: 0 euros

b. En operaciones con derecho a deducción: 800 euros

c. Cuotas deducibles por servicios de uso simultáneo en ambas actividades:

[25.000 ÷ (20.000 + 25.000)] x 100 = 55,5555%

Se redondea en exceso = 56%

160 x 56% = 89,60 euros

Total IVA soportado deducible: 889, 60 euros

Regularización de deducciones por bienes de inversión

Las cuotas soportadas en bienes de inversión deben regularizarse durante los **4 años** naturales siguientes (en terrenos o edificaciones, **9 años**) a aquél en que se adquieran o se utilicen o entren en funcionamiento, si este momento es posterior a la adquisición.

Sólo se regulariza si entre el porcentaje de deducción definitivo de cada uno de los años del período de regularización y el que se utilizó el año en que se soportó la repercusión, existe una diferencia superior a 10 puntos.

No procede regularizar en caso de pérdida o inutilización de los bienes de inversión por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada.

Concepto de bienes de inversión

Son bienes de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

No tienen la consideración de bienes de inversión:

- Los accesorios, piezas de recambio y ejecuciones de obra para la reparación de bienes de inversión.
- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o su personal.
- Cualquier otro bien de valor inferior a 3.005,06 euros.

Procedimiento de regularización

La regularización de las deducciones por bienes de inversión se realiza de la siguiente forma:

1. Se parte de la deducción efectuada en el año de compra.
2. Se resta la que correspondería el año de regularización aplicando a la cuota soportada el porcentaje definitivo de este año.
3. La diferencia positiva o negativa se divide entre 5 (o 10 si se trata de terrenos o edificaciones) y el cociente que resulte es la cuantía del ingreso o deducción complementarios a efectuar, respectivamente.

Los ingresos y deducciones complementarios se efectuarán en la última autoliquidación del ejercicio.

Ejemplo:

Una empresa adquirió una máquina en el año “n-1” por 20.000 euros, más 4.200 euros de IVA. La prorrata de “n-1” fue del 50%.

Vamos a ver las distintas posibilidades que pueden darse en función de las operaciones realizadas en “n”.

1. Si la prorrata de “n” es del 67%.

   Hay que regularizar, porque el porcentaje de deducción aplicable el año de la repercusión (“n-1”) y el aplicable el año de la regularización difieren en más de 10 puntos porcentuales = 50% - 67% = 17%

IVA deducible año de compra (“n-1”): 4.200 x 50% = 2.100 euros
IVA deducible este año (“n”): 4.200 x 67% = -2.814 euros
Total: - 714 euros
-714 : 5 = -142,8 euros

Tiene derecho a una deducción complementaria de 142,8 euros que se reflejarán en la casilla “Regularización bienes de inversión” del modelo de declaración.

2. El porcentaje de prorrata de “n” es del 58%.

   Al diferir en menos de 10 puntos el porcentaje de prorrata aplicable en “n” (58%) del aplicable en “n-1” (50%), no procede practicar regularización por las inversiones = 50% - 58% = 8%

3. El porcentaje de deducción de “n” es del 30%.

   Procede regularizar las deducciones practicadas por haber una diferencia superior a 10 puntos en los porcentajes = 50% - 30% = 20%

   IVA deducible año de compra (“n-1”) 200 x 50% = 2.100 euros
   IVA deducible este año (“n”) .200 x 30% = -1.260 euros
   Total: 840 euros
   840 : 5 = 168 euros

   Consignará en la casilla “Regularización bienes de inversión” del modelo de declaración la cantidad de 168 euros precedida del signo menos, es decir, una menor deducción que supone un ingreso complementario.

Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización

En caso de que los bienes de inversión **se transmitan durante el período de regularización,** se efectúa una regularización única por los años del período de regularización que queden por transcurrir, aplicando las siguientes reglas:

1. **Entrega sujeta y no exenta:** se considera que el bien se empleó sólo en operaciones con derecho a deducir durante el año de venta y los restantes hasta la expiración del período de regularización (porcentaje del 100 por cien).

   Límite de la deducción: la cuota devengada por la entrega del bien.

2. **Entrega exenta o no sujeta:** se considera que el bien se empleó sólo en operaciones sin derecho a deducir durante todo el año de venta y los restantes hasta la expiración del período de regularización (porcentaje del 0 por cien).

   No obstante, a las **entregas exentas o no sujetas que originan el derecho a la deducción**, les será aplicable la regla primera.

Límite de las deducciones: la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente aplicable a bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro.

Ejemplo:

Un edificio adquirido en "n-1" por 2.000.000 de euros, más 420.000 euros de IVA, se vende en "n" por 1.000.000 de euros.

La prorrata o porcentaje definitivo de deducción de "n-1" fue del 50%.

1. Si la entrega está sujeta y no exenta por renuncia a la exención:

   IVA repercutido en la venta: 1.000.000 x 21% = 210.000 euros

   Regularización:

   IVA deducible en "n-1" 420.000 x 50% = 210.000 euros
   IVA deducible en "n"-420.000 x 100% = -420.000 euros
   Total: -210.000 euros
   (-210.000 ÷ 10) x 9 = -189.000 euros(*)

   Deducción complementaria de 189.000 euros

2. Si la entrega está sujeta pero exenta:

   IVA repercutido en la venta: 1.000.000 x 21% = 210.000 euros

   Regularización:

   IVA deducible en "n-1" 420.000 x 50% = 210.000 euros
   IVA deducible en "n"-420.000 x 0% = 0 euros
   Total: 210.000 euros
   (210.000 ÷ 10) x 9 = 189.000 euros(*)

   Ingreso complementario de 189.000 euros

Nota al ejemplo:

(*) Se divide entre 10, porque al tratarse de una edificación el período de regularización es de 10 años, y se multiplica por 9, porque son los años que faltan para que termine el período de regularización, computándose a estos efectos el año en que se produce la transmisión.

Deducción de las cuotas soportadas o satisfechas antes de iniciar la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios

Son deducibles las cuotas soportadas o satisfechas antes del inicio de la realización habitual de

las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, cuando se cumplan determinados requisitos. Incluso los empresarios y profesionales tienen derecho a la devolución de las cuotas deducibles cumpliendo los requisitos generales para esta devolución.

Empresarios o profesionales a los que se aplica

1. A quienes no vengan desarrollando actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresarios o profesionales por adquirir bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales y profesionales.

   A estos efectos, es necesario que el interesado pueda acreditar los elementos objetivos que confirmen que tenía tal intención en el momento en que efectuó la adquisición o importación de los bienes o servicios. La Administración tributaria le puede exigir dicha acreditación.

   El interesado podrá efectuar dicha acreditación por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho. En particular, podrá tener en cuenta las siguientes circunstancias:

   - La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que deberá estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.
   - El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos en la actividad.
   - El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas a los empresarios o profesionales.
   - Disponer de, o haber solicitado, las autorizaciones, permisos o licencias necesarios para el desarrollo de la actividad.
   - Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a la actividad.

   Si el adquirente o importador de los bienes o servicios no puede aportar la acreditación a que se refieren los párrafos anteriores, se considerará que el mismo no tenía la condición de empresario o profesional en el momento de dicha adquisición o importación, y no cabrá la deducción de las cuotas del IVA soportadas. Esto es así incluso en el caso de que, en un momento posterior a la adquisición o importación de los bienes o servicios, el interesado decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

2. A quienes sean ya empresarios o profesionales por realizar actividades empresariales o profesionales e inicien una actividad que constituya un sector diferenciado.

Requisitos

Requisito necesario: la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos a la actividad económica debe confirmarse por elementos objetivos.

No pueden efectuar estas deducciones los empresarios que deban aplicar el régimen especial del recargo de equivalencia.

La aplicación de estas deducciones tiene los mismos efectos que la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, no pudiendo acogerse a este régimen hasta que transcurran tres años.

Se considera primer año de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios aquél en el que se comience el ejercicio habitual de dichas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tenga lugar antes del día 1 de julio y, en otro caso, el año siguiente.

Procedimiento

Las deducciones antes del inicio efectivo de las entregas de bienes y prestaciones de servicios se practicarán aplicando provisionalmente a las cuotas soportadas el porcentaje de deducción que proponga el sujeto pasivo a la Administración, salvo que ésta fije uno diferente.

La solicitud de porcentaje provisional de deducción debe efectuarse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de actividad, no siendo necesaria dicha solicitud cuando todas las operaciones que se vayan a realizar generen el derecho a deducir el IVA soportado.

La solicitud se presenta ante el órgano competente de la Agencia Tributaria y se entiende concedida transcurrido un mes (contado desde que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación) sin que se haya notificado resolución.

Regularización

Las deducciones provisionales se regularizan aplicando el porcentaje definitivo correspondiente a los cuatro primeros años naturales del ejercicio habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El porcentaje definitivo a aplicar al IVA soportado antes del inicio de las operaciones se calcula de la siguiente manera:

Porcentaje definitivo:
(Operaciones con derecho a deducción de los 4 primeros años ÷ Total operaciones de los 4 primeros años) x 100

Cálculo de la regularización:

- Se parte de las deducciones provisionales practicadas.
- Se restan las deducciones definitivas aplicando el porcentaje de deducción definitivo a las cuotas soportadas antes de realizar las operaciones.
- La diferencia, positiva o negativa, será el ingreso o la deducción complementaria a efectuar.

Esquemáticamente:

(deducciones practicadas - deducciones definitivas) = (- deducción complementaria + ingreso complementario)

La regularización de las deducciones correspondientes a los bienes de inversión debe ampliarse a los años siguientes por el procedimiento de regularización de bienes de inversión.

A estos efectos, se sustituye el porcentaje de deducción aplicable en el año de adquisición del bien, por el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a los cuatro primeros años de ejercicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a que se refieren los párrafos anteriores.

Ejemplo:

Maquinaria adquirida en el año “n” antes de iniciar las entregas de bienes de la actividad. La utilización de la maquinaria comienza en el año “n + 3” y la actividad se inicia el 1 de enero del año “n + 2”.

La deducción provisional de la maquinaria practicada en el año “n” se regularizará en función del porcentaje de deducción global de los cuatro primeros años de ejercicio de la actividad (“n + 2”, “n + 3”, “n + 4” y “n + 5”). Además, se regularizará la deducción por bienes de inversión durante los años que quedan por transcurrir, en este caso, los años “n + 6” y “n + 7”.

Regularización de las proporciones de tributación

La nueva redacción del artículo 29 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con el País Vasco, modificada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, establece que en los supuestos en los que los contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de una Administración tributaria, foral o común, en los períodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y a otra diferente en los períodos de liquidación posteriores, o cuando haya variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, en los mencionados períodos de liquidación, procederán a la regularización de las cuotas devueltas.

Se entenderá que ha variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, cuando la proporción correspondiente a alguna de las Administraciones haya variado en, al menos, 40 puntos porcentuales.

Esta regularización se efectuará de conformidad con los porcentajes de tributación a cada una de las Administraciones afectadas correspondientes al primer año natural completo posterior al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración específica ante todas las Administraciones tributarias afectadas por la regularización, en el mismo plazo en que

corresponda presentar la última declaración-liquidación del primer año natural completo posterior al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad.

La declaración ante la AEAT se efectuará a través del modelo 318, que deberá presentarse, en su caso, en el plazo de presentación de la última declaración del primer año natural completo posterior al inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Los modelos de declaración a presentar ante las Diputaciones Forales del País Vaco serán los que correspondan de acuerdo con la normativa foral.

Esta regularización no tendrá efectos económicos frente a los contribuyentes.

Las Administraciones deberán asumir la devolución de las cuotas correspondientes a los períodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, lo que dará lugar a que deban compensarse entre sí las cantidades que correspondan.

Rectificación de deducciones

Los casos de rectificación de deducciones son:

1. Incorrecta determinación de las deducciones.

2. Rectificación de cuotas repercutidas por:

    a. Determinación incorrecta.
    b. Modificación de la base imponible.

Si la rectificación implica un incremento de cuotas, puede efectuarse en la autoliquidación del período en que el sujeto pasivo reciba la factura rectificativa o en las declaraciones siguientes, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo del impuesto o desde que se hayan producido las circunstancias determinantes de la modificación de la base imponible.

Si la rectificación no tiene causa en la modificación de la base imponible, no podrá efectuarse después de un año desde la expedición de la factura rectificativa.

Si la rectificación implica una minoración de cuotas, es obligatoria y debe efectuarse:

- **Si es por error fundado de derecho o modificación de la base imponible:** en la autoliquidación del período en que se hubiese recibido la factura rectificativa.

- **En el supuesto de concurso o si la operación gravada queda sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial está también en concurso:** en la autoliquidación del período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda aplicar recargos ni intereses de demora.

- **Si es por otra causa:** debe presentar autoliquidación rectificativa aplicándose el recargo y los intereses de demora que procedan, según el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La Agencia Tributaria ha incorporado a su página web una «Calculadora de plazos modificación BI y otras rectificaciones», donde puede consultarse la fecha límite para modificar el IVA soportado deducido cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 80 de la LIVA o un error. También facilita el período y ejercicio del modelo 303 donde realizar el correspondiente ajuste: https://sede.agenciatributaria.gob.es/wlpl/AVAC-CALC/CalculadoraMBIServlet

Esquema de rectificación de cuotas repercutidas y deducciones

<table>
<tr><th>Cuotas repercutidas</th><th rowspan="2">Procedimiento de rectificación</th><th>Cuotas deducidas</th></tr>
<tr><th>Tipo de variación</th><th>Tipo de variación</th></tr>
<tr><td>Aumento</td><td>

En la autoliquidación correspondiente al período en que se efectúe la rectificación, cuando la misma se funde en alguna de las siguientes causas:
<ol type="a">
Devolución de envases y embalajes.
Descuentos y bonificaciones realizadas después de la operación, siempre que estén debidamente justificados.
Cuando las operaciones gravadas queden total o parcialmente sin efecto:

por resolución firme judicial o administrativa
con arreglo a derecho o a los usos de comercio.

Cuando se altere el precio después de que la operacón se haya realizado.
Cuando con posterioridad al devengo del Impuesto y siempre que las cuotas repercutidas no se hubiesen satisfecho, se dicte auto de declaración de concurso y siempre que se reúnan los requisitos establecidos por la normativa del Impuesto.
Cuando se trate de créditos incobrables.
Error fundado de derecho.
Importe de la contraprestación no conocido en el momento del devengo del impuesto con fijación provisional de la base imponible aplicando criterios fundados.

En los restantes casos y siempre que no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo debe presentar una autoliquidación complementaria a la del período en que se efectuó la liquidación de las operaciones que ahora se rectifican, aplicándose el recargo y los intereses de demora que procedan.

</td><td>Disminución</td></tr>
<tr><td>Disminución</td><td>

Regularizar la situación en la autoliquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de:

Un año para las cuotas repercutidas.
Cuatro años para las cuotas soportadas si la rectificación es por causas del artículo 80, en otro caso será de un año desde la expedición de la factura rectificativa.

En las cuotas repercutidas de más, podrá optarse, cuando corresponda, por la iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidación.

</td><td>Aumento</td></tr>
</table>

Devoluciones

En el IVA se producen los siguientes **supuestos en que puede solicitarse la devolución del Impuesto:**

1. **Supuesto general:** cuando las cuotas soportadas sean mayores que las devengadas, se puede solicitar la devolución en la autoliquidación correspondiente al último período del año.
2. **Devoluciones a sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual:** pueden solicitar mensualmente la devolución.
3. **Devoluciones a exportadores en régimen de viajeros.**
4. **Devoluciones a los empresarios o profesionales no establecidos** en el territorio de aplicación del Impuesto.
5. **Devoluciones a empresarios o profesionales** que adquieran dicha condición exclusivamente a efectos de **realizar a título ocasional entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, exentas del impuesto.**
6. **Devoluciones a empresarios o profesionales que tributen en régimen simplificado por la actividad de transporte de mercancías o de viajeros por carretera,** de las cuotas deducibles soportadas en la adquisición de determinados medios de transporte afectos a dicha actividad.
7. **Devoluciones a Entes públicos o establecimientos privados de carácter social** de las cuotas soportadas que no hayan podido deducirse totalmente en la adquisición de bienes que sean objeto de una entrega posterior a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad.
8. **Devoluciones** de las cuotas soportadas por los **destinatarios de determinadas operaciones exentas relativas a los Cuarteles Generales Internacionales de la OTAN y a los Estados parte en dicho Tratado.**

Puede consultar las particularidades del procedimiento de devolución en el Capítulo 8 de este Manual práctico.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

1. Si una factura se recibe dos años después de la compra ¿debe declararse el IVA deducible en la autoliquidación siguiente o debe hacerse una rectificación de la declaración del período en el que se adquirieron los bienes?

El IVA se deducirá en el período de liquidación en el que se reciba la factura, o en los siguientes, puesto que es necesario que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura para poder ejercitar

el derecho a la deducción. En todo caso, hay que tener en cuenta que el derecho a deducir caduca en el plazo de cuatro años a contar desde el nacimiento de dicho derecho.

No obstante, si la entidad hubiese sido declarada en concurso de acreedores y la factura corresponde a cuotas soportadas con anterioridad a dicha declaración, el IVA deducible deberá incluirse en la autoliquidación correspondiente al período en el que se hubieran soportado.

2. Para calcular el porcentaje de deducción ¿deben tenerse en cuenta los anticipos recibidos de clientes?

Sí, para calcular el porcentaje de prorrata deben tenerse en cuenta los anticipos en el ejercicio en que se perciben y se devenga el impuesto.

3. El IVA soportado por un empresario en la adquisición de obsequios que va a realizar a sus clientes principales ¿puede deducirlo?

No, el IVA soportado en bienes destinados a atenciones a clientes no es deducible.

4. Un empresario adquiere un ordenador por 1.000 euros. ¿Debe regularizar la deducción que practique el primer año los cuatro años siguientes?

No, no debe regularizar la deducción practicada ya que no tiene la consideración de bien de inversión al ser inferior su valor a 3.005,06 euros.

5. ¿Tiene la consideración de factura una escritura pública para poder deducir el IVA soportado?

La deducción del impuesto en operaciones realizadas por empresarios y profesionales debe justificarse mediante factura completa entregada por el empresario o profesional que haya realizado la operación. No obstante, si en la escritura de compraventa se hubieran recogido todos los requisitos previstos en el artículo 6 del Reglamento de Facturación, ésta podrá ser utilizada como justificante del derecho a la deducción (DGT - Consulta V2433-08).

6. ¿Debe tenerse en cuenta para calcular el porcentaje de deducción una subvención genérica que percibe un empresario?

No, desde 1-1-2006 las subvenciones, de cualquier tipo, recibidas por los sujetos pasivos del impuesto no limitan el derecho a la deducción. Únicamente se computan en el cálculo de la prorrata, tanto en el numerador como en el denominador en función de si forman parte de la base imponible de operaciones que generan o no el derecho a deducción, las subvenciones que constituyen contraprestación, total o parcial, de las operaciones sujetas, y las vinculadas al precio.

7. ¿Puede deducirse el IVA soportado en la adquisición de un coche por un empresario que lo destina a la actividad y también para desplazamientos privados?

Sí, es deducible parcialmente en la parte afectada a la actividad. Existe una presunción legal de afectación a la actividad en un 50 por ciento, de forma que, si se quiere deducir un porcentaje diferente, el sujeto pasivo o la Administración deben probar una afectación mayor o menor en la actividad, respectivamente.

8. ¿Y si quien lo adquiere es un taxista para dedicarlo al transporte de viajeros?

En este caso, se presume afecto al 100 por cien considerándolo en principio deducible en su totalidad, sin perjuicio de que la Administración pueda demostrar una afectación inferior.

Capítulo 6. Los regímenes especiales en el IVA

Introducción

Al margen del régimen general, existen los regímenes especiales del IVA, que presentan unas características diferentes entre sí, tanto en cuanto a su compatibilidad con otras operaciones en régimen general como en la obligatoriedad de su aplicación.

Los regímenes especiales son:

1. Régimen simplificado.
2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
4. Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
5. Régimen especial de las agencias de viajes.
6. Régimen especial del recargo de equivalencia.
7. Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.
8. Régimen especial del grupo de entidades.
9. Régimen especial del criterio de caja.

Los regímenes especiales tendrán **carácter voluntario**, salvo los aplicables a las operaciones con oro de inversión (sin perjuicio de la posibilidad de renuncia), agencias de viajes y recargo de equivalencia.

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará a los sujetos pasivos que hayan presentado la declaración de comienzo de actividades, salvo renuncia, que podrá efectuarse para cada operación y sin comunicación expresa a la Administración.

El régimen simplificado y el de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán, salvo renuncia de los sujetos pasivos, ejercitada en determinados plazos y forma.

Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, se aplicarán a aquellos empresarios o profesionales que hayan presentado las declaraciones previstas en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del IVA (formulario 035) y que tengan como Estado miembro de identificación España.

El régimen simplificado, dada su importancia práctica, se trata en el capítulo 7 de este Manual práctico dedicado exclusivamente a las PYMES.

Opciones y renuncias expresas a los regímenes especiales.

Con carácter general, las opciones y renuncias expresas a estos regímenes, así como su revocación cuando deban comunicarse a la Administración se efectúan mediante la declaración censal (modelo 036 ó 037, sólo para los regímenes simplificado, agricultura, ganadería y pesca y del criterio de caja) al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad o durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efectos.

Excecpcionalmente, el plazo de renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca para el ejercicio 2021, es desde el 24 de diciembre hasta el 31 de enero de 2021.

Las renuncias y revocaciones presentadas para el año 2021 a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca durante el mes de diciembre de 2020, con anterioridad al 24 de diciembre, se entenderán presentadas en período hábil, pudiendo ser modificada la opción realizada en el plazo citado en el párrafo anterior.

Las opciones y renuncias se entienden prorrogadas para los años siguientes, en tanto no se revoquen expresamente.

La renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se entiende realizada con la presentación en plazo, aplicando el régimen general del impuesto, de la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos o en la primera declaración presentada en caso de inicio de la actividad después de su comienzo.

La renuncia a los regímenes simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del criterio de caja tiene efectos para un período mínimo de tres años.

La regla anterior queda excepcionada con carácter extraordinario como consecuencia de las medidas adoptadas para combatir el COVID-19:

1. Los contribuyentes que hayan renunciado para el ejercicio 2020 a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca podrán optar por dichos regímenes en el ejercicio 2021 o 2022.

2. Los contribuyentes que renuncien a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca para el ejercicio 2021, podrán volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica por dichos regímenes en el ejercicio 2022.

En el régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección no puede revocarse la opción por la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global hasta la finalización del año natural siguiente.

La renuncia al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas implica la renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca.

Determinación del volumen de operaciones

Es el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios devengadas durante el año natural anterior, incluidas las exentas del impuesto.

En el volumen de operaciones no se incluyen las cuotas de IVA, ni el recargo de equivalencia, ni la compensación a agricultores y ganaderos.

No se tienen en cuenta:

1. Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
2. Las entregas de bienes de inversión.
3. Las operaciones financieras y operaciones exentas relativas al oro de inversión que no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

En caso de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones del adquirente será la suma de sus operaciones y las realizadas por el transmitente en relación con el patrimonio transmitido durante el año natural anterior.

Sectores diferenciados de actividad

La realización de operaciones sujetas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del oro de inversión o del recargo de equivalencia, tienen en todo caso la consideración de sector diferenciado.

Cuadro-resumen de los regímenes especiales

Regímenes especiales y características

Régimen	Carácter	Aplicación	Renuncia	Características	Empresarios o profesionales
Régimen simplificado	Voluntario	Automática salvo renuncia	Sí	Cálculo cuota devengada por operaciones corrientes. El IVA deducible es el realmente soportado salvo excepciones del art. 123.Uno.a) LIVA	Personas físicas y entidades del art. 35.4 LGT que realicen operaciones del art. 37 Rgto. IVA y no superen los límites determinados.
Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	Voluntario	Automática salvo renuncia	Sí	Sin obligaciones de liquidación y pago del impuesto	Titular de explotación
Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	Voluntario	(1)	(1)	Cálculo de la base imponible	Revendedores de bienes

Régimen	Carácter	Aplicación	Renuncia	Características	Empresarios o profesionales
Régimen especial de las agencias de viajes	Obligatorio	Automática	Sí (2)	Cálculo de la base imponible	• Agencias de viajes • Organización de circuitos turísticos
Régimen especial del oro de inversión	Obligatorio	Automática salvo renuncia	Sí	Exención	Comerciantes de oro de inversión
Régimen especial del recargo de equivalencia	Obligatorio	Automática	No	Sin obligaciones de liquidación y pago del impuesto	Comerciantes minoristas, personas físicas y entidades art. 35.4 LGT
Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios	Voluntario	---	---	Presentación de declaraciones desde un único Portal Web del Estado de Identificación	• Empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad acogidos al Régimen exterior a la Unión. • Empresarios o profesionales acogidos al Régimen de la Unión. • Empresarios o profesionales acogidos al Régimen de importación.
Régimen especial del grupo de entidades	Voluntario	---	Sí	Compensación de saldos en las autoliquidaciones del grupo	Empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades
Régimen especial del criterio de caja	Voluntario	---	Sí	Retrasar el devengo e ingreso así como el derecho de deducción hasta el momento del cobro y pago respectivo	Empresarios y profesionales que no superen determinados límites

Notas a la tabla:

(1) Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. **(volver aplicación) (volver renuncia)**

- En la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación, se aplica salvo renuncia que puede efectuarse por cada operación y sin necesidad de comunicarla a la Administración.
- En la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global se aplica previa opción expresa del sujeto pasivo, sin posibilidad de renuncia, hasta la finalización del año natural siguiente.

(2) Como excepción a este régimen especial obligatorio, los sujetos pasivos pueden optar por la aplicación del régimen general del Impuesto, «operación por operación» respecto de los servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto. **(Volver)**

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Régimen caracterizado porque los empresarios o profesionales incluidos en el mismo no tienen obligación de repercutir ni de ingresar el impuesto. Al no poder deducir el IVA soportado en sus adquisiciones, tienen derecho a obtener una compensación a tanto alzado cada vez que venden sus productos. Esta compensación es deducible por el empresario que la paga.

Funcionamiento

1. Por las ventas de sus productos, así como por las entregas de bienes de inversión que no sean inmuebles utilizados exclusivamente en las actividades incluidas en el régimen especial, los sujetos pasivos no tienen obligación de repercutir, liquidar ni ingresar el impuesto.

   Se exceptúan las siguientes operaciones:

   - Las importaciones de bienes.
   - Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
   - Las operaciones en que se produzca la inversión del sujeto pasivo.

   > Por ejemplo, en las entregas sujetas y no exentas de bienes inmuebles deben repercutir el IVA e ingresarlo utilizando el modelo 309. Igual situación se plantea en caso de renuncia a la exención (siempre que no se produzca la inversión del sujeto pasivo).

2. En la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la actividad incluida en el régimen especial, no pueden deducir el IVA soportado.

3. Cuando venden los productos de sus explotaciones o prestan servicios accesorios, tienen derecho a percibir una compensación a tanto alzado por el IVA soportado.

Si se produce la venta de bienes de inversión como maquinaria, no pueden repercutir el impuesto, pero tampoco tienen derecho a obtener la compensación porque no es un producto de su explotación ni un servicio accesorio.

> **Ejemplo:**
>
> Un agricultor que tributando por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA vende un tractor de su propiedad.

La entrega de maquinaria agrícola (tractor) realizada en el desarrollo de su actividad empresarial está sujeta al IVA. No obstante, al aplicar el REAGP no está obligado a efectuar la liquidación ni el pago del IVA por la entrega del tractor usado, ni podrá repercutir el Impuesto al adquirente del mismo. (Consulta DGT V0814-15).

Requisitos

Es aplicable a los **titulares de explotaciones** agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, que no hubiesen renunciado a la aplicación de este régimen.

Se excluye expresamente de la consideración de **«titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras»** a efectos de este régimen especial a:

1. Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.

2. Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Concepto de explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera

Tienen esta consideración las que obtengan de forma directa productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas. Entre otras actividades se incluyen el cultivo de flores, especias, simientes, etc., aunque sea en invernaderos; la ganadería vinculada a la explotación del suelo, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericicultura y cría de especies cinegéticas; la silvicultura; las explotaciones pesqueras en agua dulce; criaderos de moluscos, crustáceos y piscifactorías.

Se consideran incluidos en el régimen especial los servicios accesorios que los titulares de las explotaciones prestan a terceros con los medios ordinariamente empleados en sus explotaciones, siempre que contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios. Se entiende que los servicios prestados son accesorios si durante el año anterior su importe no superó el 20 por ciento del volumen total de operaciones de la explotación.

Tienen la consideración de servicios accesorios, entre otros:

La plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte; el embalaje y acondicionamiento de productos; la cría, guarda y engorde de animales; la asistencia técnica; el arrendamiento de aperos y maquinaria; la eliminación de plantas y animales dañinos; la explotación de instalaciones de riego y drenaje; los servicios complementarios de la silvicultura como tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y la limpieza de bosques.

No aplicación del régimen especial

No se aplicará el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

1. A los que **no son titulares de estas explotaciones**, según lo visto en el apartado anterior «Requisitos» .
2. **Actividades excluidas.** El régimen especial no puede aplicarse a las siguientes actividades:
   a. Cuando se transformen, elaboren o manufacturen los productos naturales.

      No tienen esta consideración los actos de mera conservación como: pasteurización, congelación, secado, limpieza, descascarado, troceado, desinfección, etc.; ni la obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

   b. Cuando se vendan los productos obtenidos mezclados con otros adquiridos a terceros, salvo que sean meramente conservantes.
   c. Cuando se vendan los productos en establecimientos fijos situados fuera de las explotaciones o en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades económicas.
   d. Explotaciones cinegéticas recreativas o deportivas.
   e. Pesca marítima.
   f. Ganadería independiente.
   g. Prestación de servicios accesorios no incluidos en el régimen.

      Las actividades excluidas de este régimen (como ganadería independiente; cría, guarda y engorde de ganado; servicios accesorios excluidos) pueden tributar en el régimen simplificado.

3. **Sujetos pasivos excluidos.** No pueden aplicar este régimen:
   a. Las sociedades mercantiles.
   b. Las sociedades cooperativas y sociedades agrarias de transformación.
   c. Quienes hubiesen realizado operaciones relativas a las actividades comprendidas en este régimen el año anterior por importe superior a 250.000 euros y quienes superen, para la totalidad de operaciones distintas a las comprendidas en este régimen durante el año anterior, 250.000 euros.

      La determinación del volumen de operaciones se realizará atendiendo a las siguientes reglas (modificación introducida a partir de 1 de enero de 2016 por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre y por el Real decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto):

- En operaciones sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y el régimen simplificado para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen, se computarán únicamente aquellas que deban anotarse en los libros registro.
- En operaciones sometidas a otros regímenes especiales o al régimen general, se computarán según lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA. No se computarán las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles cuya realización suponga el desarrollo de una actividad económica en el IRPF.

d. Los empresarios o profesionales que hubiesen renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.

e. Los empresarios o profesionales que hubieran renunciado a la aplicación del régimen simplificado.

f. Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales hayan superado en el año anterior 250.000 euros anuales, IVA excluido (no se tienen en cuenta las adquisiciones de inmovilizado).

4. **Renuncia al régimen especial.**

   La práctica de las deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios equivale a la renuncia.

   En general, la renuncia debe efectuarse a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036 ó 037), tiene una vigencia mínima de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

   La renuncia se entiende realizada con la presentación en plazo de la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos o de la primera declaración que deba presentarse después del comienzo de la actividad aplicando el régimen general.

Cálculo y reintegro de la compensación

Operaciones por las que tiene derecho al cobro de la compensación

1. Entregas de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones a otros empresarios o profesionales.

   Por ejemplo, si el agricultor vende fruta a particulares, en el ejercicio de su explotación, no repercutirá IVA ni puede percibir compensación.

   Por excepción, no tienen derecho al cobro de esta compensación:

- Cuando vendan a otros empresarios acogidos a este régimen.
- Cuando vendan a empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones exentas sin derecho a deducción.

2. Entregas intracomunitarias exentas de los productos naturales a una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.
3. Prestaciones de servicios accesorios incluidos en el régimen especial a empresarios o profesionales.

   No se aplica si el destinatario está también acogido a este régimen.

Cuantía de la compensación a tanto alzado

En actividades agrícolas y forestales se aplica el 12 por ciento.

En actividades ganaderas y pesqueras se aplica el 10,5 por ciento.

Los porcentajes indicados se aplican al precio de venta de los productos o servicios. No se computan los tributos indirectos ni los gastos accesorios y complementarios como comisiones, portes, seguros, intereses, etc.

Obligados al reintegro de las compensaciones

1. Como regla general el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios.

> **Ejemplo:**
>
> Si un agricultor vende, el 1 de marzo, a un empresario establecido en las Islas Baleares por importe de 2.000 euros, tiene derecho al cobro de una compensación del 12%por la venta realizada a empresarios en territorio español del IVA, que le debe reintegrar el destinatario de la compra (2.000 x 12% = 240 euros). El destinatario expedirá un recibo que debe firmar el agricultor y que sirve de justificante de la operación.

2. La Hacienda Pública por las exportaciones o entregas intracomunitarias y por los servicios prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

> **Ejemplo:**
>
> Si el agricultor vende a un empresario francés productos por importe de 1.000 euros, está realizando una entrega intracomunitaria exenta, por la que tiene derecho a solicitar el reintegro de la compensación correspondiente (1.000 x 12% = 120 euros), presentando el modelo 341 durante los veinte primeros días naturales siguientes a cada trimestre natural, salvo la del último trimestre natural para el que hay de plazo hasta el 30 de enero.

Requisito formal: recibo

Para cobrar esta compensación, el destinatario debe expedir un recibo que debe ser firmado por el sujeto pasivo acogido al REAGP, al que le debe entregar una copia.

Datos que deben constar en el recibo:

1. Serie y número: la numeración será correlativa.
2. Nombre y dos apellidos o denominación social, NIF y domicilio del expedidor y del destinatario, así como indicación de que el titular de la explotación está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
3. Descripción de los bienes entregados o servicios prestados, así como el lugar y fecha de las respectivas operaciones.
4. Precio de los bienes o servicios.
5. Porcentaje de compensación aplicado.
6. Importe de la compensación.
7. Firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

Con estos requisitos, el empresario que ha satisfecho la compensación, si se cumplen el resto de los condicionantes comunes para las deducciones, puede deducirla en su autoliquidación.

Obligaciones formales

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deben llevar un Libro Registro en el que anoten las operaciones comprendidas en este régimen especial, y deben conservar copia del recibo acreditativo del pago de la compensación durante 4 años a partir del devengo del impuesto.

Además:

- **Si realiza otras actividades acogidas al régimen simplificado o del recargo de equivalencia**, deberá llevar el Libro Registro de facturas recibidas donde anotará separadamente las facturas que correspondan a las adquisiciones de cada sector de la actividad incluidas las del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- **Si realiza actividades en régimen general o en otro régimen especial distinto de los anteriores,** debe cumplir respecto de ellas las obligaciones establecidas, debiendo anotar separadamente en el Libro Registro de facturas recibidas las adquisiciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Comienzo o cese en la aplicación del régimen especial

Regularizaciones a practicar en caso de comienzo y cese de operaciones en el régimen especial:

1. **Cuando una actividad cambie del régimen general al régimen especial**, el titular de la explotación quedará obligado a:

    - **Ingresar el importe de la compensación** correspondiente a la futura entrega de los productos naturales ya obtenidos y no entregados a la fecha de cambio de régimen.

    - **Rectificar las deducciones** correspondientes a los bienes, salvo los de inversión, y los servicios no consumidos o utilizados de forma total o parcial, efectivamente en la actividad o explotación.

2. **Cuando una actividad cambie del régimen especial al régimen general,** el titular de la explotación tendrá derecho a:

    - **Efectuar la deducción de la cuota** resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, IVA excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen, los tipos vigentes en dicha fecha, sin tener en cuenta los bienes de inversión ni los bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos, total o parcialmente, en la actividad.

    - **Deducir la compensación a tanto alzado** por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado en la fecha de cambio de régimen.

En ambos casos, tiene la obligación de **confeccionar y presentar un inventario** en el que deberán incluirse los productos naturales obtenidos y no entregados (para la compensación) y los bienes y servicios adquiridos y no consumidos o utilizado total o parcialmente (para las cuotas).

La presentación del inventario y el ejercicio de estos derechos se ajustará a los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente. En concreto, **la presentación deberá realizarse en el plazo de quince días** a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial, y **podrá presentarse por vía electrónica** a través del procedimiento habilitado en la Sede electrónica para la presentación del inventario de existencias por inicio o cese de actividad sujeta a regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Para la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión, la prorrata de deducción aplicable durante el período o períodos en que la actividad esté acogida a este régimen especial será cero.

Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Este régimen se caracteriza por una forma especial de determinar la base imponible para calcular el IVA devengado en cada autoliquidación.

Funcionamiento

1. Determinación de la base imponible operación por operación

Los sujetos pasivos que cumplan los requisitos que veremos posteriormente tienen dos alternativas en cada una de sus operaciones:

1. Aplicar el régimen especial a sus entregas:
    a. En las transmisiones repercutirán el IVA aplicando el tipo impositivo correspondiente al bien entregado, aplicando un procedimiento especial de determinación de la base imponible.
    b. El IVA soportado en las adquisiciones de los bienes revendidos no es deducible, sin perjuicio de la deducción de las restantes cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad (teléfono, alquileres, reparaciones, etc.).
    c. La base imponible será el margen de beneficio.
2. Aplicar el régimen general del impuesto. Sin necesidad de comunicación pueden no aplicar el régimen especial en sus entregas, lo que supone que:
    a. Deben repercutir el IVA sobre la totalidad de la contraprestación.
    b. Pueden deducir las cuotas que eventualmente hubiesen soportado en la adquisición de los bienes revendidos, aunque sin poder practicar la deducción hasta que se de- venguen las correspondientes entregas.

2. Determinación de la base imponible de forma global.

Cuando el sujeto pasivo haya optado por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global, debe determinar por este procedimiento la base imponible de todas las entregas de bienes a que se refiere la aplicación de dicho régimen de margen global, sin que pueda aplicar el régimen general del impuesto respecto de tales entregas.

Requisitos

1. Requisitos subjetivos

Se aplica a los revendedores de los bienes que más adelante se indican.

Es revendedor:

Quien de forma habitual adquiere bienes para su reventa. También tiene esta condición el organizador de ventas en subasta pública cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta.

2. Bienes a los que se aplica

El régimen especial se aplica a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Son bienes usados:

Los bienes muebles utilizados por un tercero que son susceptibles de reutilización y son adquiridos para su reventa.

Por ejemplo, un revendedor de maquinaria no puede aplicar este régimen a un ordenador que ha utilizado en su actividad, ya que no se cumple el requisito de haber sido utilizado previamente por un tercero y ser adquirido con la finalidad exclusiva de su venta.

No tienen la consideración de bienes usados:

- Los utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo revendedor o por su cuenta.
- Los materiales de recuperación, envases, embalajes, oro, platino y piedras preciosas.

Son objetos de arte, siempre que cumplan determinados requisitos:

Cuadros, pinturas, dibujos, grabados, estampas, litografías, esculturas, estatuas, vaciados de esculturas, tapicerías, textiles, murales, cerámica, esmaltes sobre cobre, fotografías.

Son antigüedades:

Los objetos que tengan más de 100 años de antigüedad y no sean objetos de arte o de colección.

Son objetos de colección:

- Los artículos de filatelia.
- Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático.

En ningún caso se aplica este régimen especial al oro de inversión.

3. Operaciones sobre las que se aplica

a. **Ventas de bienes usados.** Cuando hayan sido adquiridos

- A quien no tenga la condición de empresario o profesional.

- A quienes se lo entreguen en virtud de una operación exenta, ya sea interior o intracomunitaria, por haber sido utilizados por el transmitente en operaciones exentas sin derecho a deducción o bien por haber sido adquisiciones que no dieron derecho a deducir las cuotas soportadas.
- A otro revendedor que se lo entregue aplicando este mismo régimen.
- También puede aplicarse a bienes de inversión transmitidos en una operación intracomunitaria por quien se beneficie del régimen de franquicia en su Estado miembro de origen.

b. **Ventas de antigüedades y objetos de colección.** Les son de aplicación los mismos criterios, aunque también cabe la posibilidad de aplicar este régimen especial cuando hayan sido importados por el propio revendedor.

c. **Ventas de objetos de arte.** Cuando se encuentren en alguno de los supuestos indicados en los dos apartados anteriores o cuando hayan sido adquiridos a empresas o profesionales que sean autores o derechohabientes de los mismos. Asimismo, podrán aplicar transitoriamente el régimen especial a las ventas de objetos de arte adquiridas a empresarios o profesionales distintos de los revendedores cuando en su adquisición se soportó un tipo reducido.

Cálculo de la base imponible

1. Cálculo mediante el margen de beneficio de cada operación

La base imponible es el margen de beneficio, sin incluir el IVA.

Margen de beneficio:

(Precio de venta, IVA incluido - Precio de compra, IVA incluido)

Ejemplo:

Un revendedor de antigüedades compra un mueble en 100 euros (IVA incluido) y lo vende en 200 euros (IVA incluido).

Margen de beneficio = 200 -100 = 100 (IVA incluido).

Base imponible = 100 ÷ (100 + 21) (1) x 100 = 82,64 euros

Cuota devengada = 82,64 x 21% = 17,35 euros

Nota:

(1) Tipo impositivo general. Si se vendieran libros, por ejemplo, la cifra sería un 4 no un 21, dado que las entregas de libros tributan al tipo reducido del 4%.

2. Cálculo mediante el margen de beneficio global.

Se aplica a determinados bienes previa opción del sujeto pasivo al presentar la declaración de comienzo de la actividad o en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efectos, y hasta su renuncia, que no puede producirse hasta la finalización del año natural siguiente.

Bienes a los que se aplica:

- Sellos, efectos timbrados, billetes y monedas de interés filatélico o numismático.
- Discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen.
- Libros, revistas y otras publicaciones.
- Bienes autorizados por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT previa solicitud del interesado. La Administración puede revocar esta autorización cuando no se den las circunstancias que la motivaron.

La base imponible está constituida por el margen de beneficio global para cada período de liquidación minorado en la cuota del IVA que corresponde a este margen.

Margen de beneficio global:

(Precio de venta, IVA incluido, de las entregas de bienes del período de liquidación - Precio de compra, IVA incluido, de los bienes adquiridos en ese mismo período)

No se tienen en cuenta ni en compras ni en ventas las entregas exentas por exportación u operación asimilada, las relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, ni las relativas a regímenes aduaneros y fiscales.

Si este margen es negativo, la base imponible será cero y el margen se añadirá al importe de las compras del período siguiente.

Los sujetos pasivos deben realizar una regularización anual de sus existencias del siguiente modo:

Regularización de existencias

(Saldo final - saldo inicial) es:

- **Positivo**: se añade a las ventas del último período
- **Negativo**: se añade a las compras del último período

A efectos de esta regularización, **en los casos de inicio o cese en la aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible**, debe hacerse un inventario de las existencias a la fecha del inicio o del cese, consignando el precio de compra de los bienes o, en

su defecto, el valor del bien en la fecha de su adquisición. Estos inventarios deben presentarse en el plazo de 15 días desde el inicio o cese. Su presentación puede realizarse en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal o por vía electrónica a través del procedimiento habilitado en la Sede electrónica para la presentación del inventario de existencias por inicio o cese de actividad sujeta a regímenes especiales del IVA .

Obligaciones formales

1. Obligaciones registrales

Los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que deba aplicarse este régimen, además de las obligaciones registrales comunes, llevarán los siguientes Libros Registros específicos:

1. Un Libro Registro para anotar las adquisiciones, importaciones y entregas a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

   Este libro deberá disponer de las siguientes columnas:

Descripción del bien	Nº de factura o documento de adquisición o importación	Precio de compra	Nº de documento de facturación expedido por el sujeto pasivo al transmitir el bien	Precio de venta	IVA repercutido o indicación de la exención aplicada	Indicación, en su caso, de la aplicación del régimen general de la entrega
---	---	---	---	---	---	---

2. Un Libro Registro distinto para anotar las adquisiciones, importaciones y entregas realizadas durante cada período de liquidación a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

   Este libro deberá disponer de las siguientes columnas:

Descripción de los bienes	Nº de factura o documento de adquisición o importación	Precio de compra	Nº de documento de facturación expedido por el sujeto pasivo al transmitir los bienes	Precio de venta	Indicación, en su caso, de la exención aplicada	Valor de las existencias iniciales y finales de cada año natural
---	---	---	---	---	---	---

2. Obligaciones de facturación

En las facturas que documenten las entregas de bienes sujetas al régimen especial no se puede consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse comprendida en el precio total de la operación. Estas cuotas no son deducibles para los adquirentes.

En la factura se indicará que se ha aplicado este régimen especial incluyendo la mención «régimen especial de los bienes usados» «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección».

En las entregas destinadas a otro Estado miembro debe hacerse constar la circunstancia de que han tributado con arreglo al régimen especial previsto en los artículos 312 a 315 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, con mención expresa de dicho artículo.

En las compras a quienes no tengan la consideración de empresarios o profesionales debe expedirse un documento de compra por cada adquisición efectuada, que debe ser firmada por el transmitente.

Régimen especial de las agencias de viajes

Régimen obligatorio caracterizado por la forma de determinar la base imponible para el cálculo del IVA devengado, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar el régimen general operación por operación.

Funcionamiento

1. En las **adquisiciones de bienes y servicios** el sujeto pasivo soporta IVA, debiendo distinguir:
    - La agencia de viajes no puede deducir el impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas para la realización del viaje que redunden directamente en beneficio del viajero.
    - El resto del IVA soportado es deducible.
2. Por las **prestaciones de servicios se** repercute IVA, no estando obligada la agencia a consignar en factura separadamente la cuota repercutida.
3. **Liquidación:** para determinar el IVA a ingresar, se parte de una base imponible calculada en función de la diferencia entre el precio de venta de los viajes y el coste de las compras y servicios que se han utilizado.

Requisitos

Es un régimen obligatorio para las agencias de viajes y para los organizadores de circuitos turísticos que actúen en nombre propio respecto del viajero, cuando en la realización del viaje utilicen bienes y servicios prestados por otros empresarios y profesionales.

Se consideran viajes:

Los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

El régimen se aplica también a los viajes para estudios en el extranjero (Consulta DGT V3335-16).

El régimen no se aplica a la venta de viajes que se lleven a cabo exclusivamente con medios de transporte o de hostelería propios. Si se realizan viajes utilizando en parte medios propios y en parte ajenos, sólo se aplicará este régimen respecto de los servicios prestados con medios ajenos.

Lugar de realización y exención

Las operaciones de la agencia respecto de cada viajero tienen la consideración de prestación de servicios única, aunque existan varias entregas y servicios.

Esta operación se entiende realizada donde la agencia tenga la sede de su actividad o un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

Estos servicios estarán exentos cuando las entregas o los servicios se realicen fuera de la Unión Europea. Si se realizan parcialmente fuera de la Comunidad, estará exenta la parte de prestación de servicios de la agencia que corresponda a los efectuados fuera de la Comunidad.

La base imponible

Para aquellas operaciones a las que se resulte aplicable este régimen especial la base imponible se determinará operación por operación, y será el margen bruto que tiene la agencia de viajes en cada una de ellas.

No obstante, ante la dificultad de conocer el importe efectivo de los bienes y servicios adquiridos en el momento de calcular el margen bruto por parte de las agencias de viajes (debido a rappels en los precios, tasas de subocupación o anticipos de clientes), la Dirección General de Tributos admite el siguiente criterio para la determinación de la base imponible (consulta DGT V0100-15):

- Determinación provisional en función del porcentaje de margen bruto obtenido en el año natural inmediatamente anterior correspondiente a la totalidad de las operaciones acogidas al régimen especial:

  La base imponible será el resultado de aplicar dicho porcentaje sobre la suma del importe, IVA incluido, de todos los servicios de viajes devengados durante el período de liquidación de que se trate.

- Regularización de la base imponible en la última autoliquidación del ejercicio según la diferencia entre la base imponible del ejercicio, calculada aplicando el porcentaje de margen bruto real sobre el importe de los servicios de viajes devengados durante el año (IVA incluido), y la suma de las bases imponibles consignadas en las autoliquidaciones de los períodos anteriores.

Se entiende por margen bruto:

La diferencia entre la cantidad cargada al cliente, sin IVA, y el importe efectivo, IVA incluido, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios y profesionales y adquiridos por la agencia para la realización del viaje y que redunden directamente en beneficio del viajero.

No se consideran prestados para la realización del viaje servicios como compra-venta o cambio de moneda extranjera o los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia.

Operación por operación

Base imponible = Lo cobrado al cliente (sin IVA) - adquisiciones en beneficio del viajero (con IVA).

No aplicación del régimen especial

A pesar del carácter obligatorio de este régimen especial, se establece la posibilidad, a ejercitar operación por operación, de aplicar el régimen general del Impuesto, siempre que el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tengan, en alguna medida, derecho bien a la deducción, bien a la devolución de las cuotas soportadas del Impuesto.

Esta opción de aplicar el régimen general debe comunicarse por escrito al destinatario de la operación. No obstante, se presume esta comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención de «régimen especial de las agencias de viajes».

Obligaciones formales

En las operaciones en las que se aplique este régimen, no existe obligación de consignar separadamente en la factura la cuota repercutida, debiendo entenderse incluida en el precio.

Las facturas que documenten operaciones a las que les sea de aplicación este régimen especial, deberán hacer constar la mención «régimen especial de las agencias de viajes».

Los sujetos pasivos deberán anotar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero.

Régimen especial del recargo de equivalencia

Este régimen es aplicable exclusivamente a los comerciantes minoristas.

Se es comerciante minorista si concurren los siguientes requisitos:

1. Se entregan bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a ningún proceso de fabricación, elaboración o manufactura por sí mismo o por medio de terceros.
2. Cuando las ventas realizadas en el año anterior a la Seguridad Social y sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales sean superiores al 80 por cien de las ventas realizadas.

   Este requisito no es aplicable si en el año precedente el sujeto pasivo no realizó actividades comerciales o si tributa por el método de estimación objetiva del IRPF, siempre que se trate de sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas en el IAE.

La aplicación de este régimen supone:

1. En las compras, los proveedores de los minoristas les repercuten y tienen obligación de ingresar el recargo de equivalencia, además del IVA.
2. En sus operaciones comerciales, así como en las transmisiones de bienes o derechos utilizados exclusivamente en dicha actividad, deben repercutir el IVA a sus clientes, pero no el recargo. No obstante, no estarán obligados a consignar estas cuotas repercutidas en una autoliquidación ni a ingresar el impuesto. Tampoco pueden deducir el IVA soportado en estas actividades.

En el supuesto de que se vendan bienes inmuebles afectos a esta actividad y la operación esté sujeta y no exenta, deberá repercutir, liquidar e ingresar el IVA devengado en esta operación, mediante el modelo 309.

Requisitos

Se aplica, sólo y obligatoriamente, a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o a entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, en las que todos sus miembros sean personas físicas.

Exclusiones del régimen especial:

No es aplicable a la venta de determinados productos como vehículos, embarcaciones, aviones, accesorios y piezas de recambio de medios de transporte, joyas, prendas de piel, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, bienes usados, aparatos de avicultura y apicultura, productos petrolíferos, maquinaria industrial, materiales de construcción de edificaciones, minerales, metales y al oro de inversión.

Aplicación del recargo de equivalencia

El recargo de equivalencia se aplica a las siguientes operaciones:

1. Entregas de bienes muebles o semovientes por empresarios a comerciantes minoristas.

   Los proveedores de los minoristas les repercutirán, además del IVA, el recargo de equivalencia, de forma independiente en la factura y sobre la misma base. En estos casos, se debe expedir factura separada para documentar estas entregas.

   La liquidación e ingreso del recargo de equivalencia se efectuarán por el proveedor conjuntamente con el IVA y ajustándose a las mismas normas.

   Para su correcta aplicación, los minoristas están obligados a indicar a sus proveedores o a la Aduana la circunstancia de estar o no incluidos en este régimen. Desde enero de 2020, se incorpora en la Sede electrónica de la AEAT un nuevo servicio de ayuda que permite consultar si un cliente está sometido o no al régimen especial del recargo de equivalencia. El dato ofrecido por este servicio de ayuda se corresponde con la situación censal en la fecha de consulta.

   En el caso de no repercutirle el recargo de equivalencia algún proveedor, cuando resultase de aplicación, el minorista debe ponerlo en conocimiento de la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, para no incurrir en infracción.

2. Cuando el comerciante minorista en régimen de recargo de equivalencia realiza adquisiciones intracomunitarias, importaciones y adquisiciones de bienes en los que el minorista sea sujeto pasivo por inversión. En estos casos, el minorista tiene obligación de liquidar y pagar el impuesto y el recargo, presentando el modelo 309.

Supuestos de no aplicación del recargo de equivalencia:

- Entregas a comerciantes que acrediten no estar sometidos al régimen especial.
- Entregas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes que no son objeto de comercio por el adquirente.
- Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de artículos excluidos de la aplicación del régimen especial.

Tipos del recargo de equivalencia

Tipos de IVA	Tipos de recargo de equivalencia
21%	5,2%

Tipos de IVA	Tipos de recargo de equivalencia
10%	1,4%
4%	0,5%
Tabaco	1,75%

Comienzo o cese de actividades en el régimen especial

En este apartado distinguimos entre:

1. **Comienzo:** deben liquidar e ingresar la cantidad resultante de aplicar los tipos y recargo vigentes en la fecha de inicio al valor de adquisición de las existencias, IVA excluido.

   No se aplica si las existencias se adquirieron a un comerciante sometido al régimen especial por transmisión no sujeta del patrimonio empresarial.

2. **Cese por pérdida de la condición de minorista:** puede deducir la cuota resultante de aplicar los tipos y recargos vigentes en la fecha de cese al valor de adquisición de las existencias, IVA y recargos excluidos.

3. **Cese por transmisión no sujeta del patrimonio empresarial a comerciantes no sometidos a este régimen:** el adquirente puede deducir la cuota resultante de aplicar los tipos vigentes el día de la transmisión al valor de mercado de las existencias.

En estos casos, los sujetos pasivos **deben hacer inventarios de sus existencias comerciales** con referencia al día anterior al de inicio o cese. La presentación de este inventario debe realizarse en el plazo de 15 días desde el inicio o cese y puede presentarse en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal o por vía electrónica a través del procedimiento habilitado en la Sede electrónica para la presentación del inventario de existencias por inicio o cese de actividad sujeta a regímenes especiales del IVA.

Los ingresos o deducciones deben efectuarse en las autoliquidaciones del período de liquidación en que se haya producido el inicio o cese en la aplicación del régimen.

Obligaciones formales

1. Con carácter general, quienes realicen exclusivamente esta actividad no tienen, a efectos del IVA, obligación de expedir documento de facturación por las ventas, salvo que tributen en régimen de estimación directa en el IRPF, si bien, cuando el destinatario sea empresario o profesional o cuando lo exija para el ejercicio de un derecho de naturaleza tributaria, se deberá expedir factura. Igualmente, existirá esta obligación en los demás supuestos regulados en el artículo 2.2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

2. Los sujetos pasivos están obligados a acreditar ante sus proveedores o ante la Aduana el

hecho de estar o no sometidos al régimen especial.

La Agencia tributaria ha incorporado en su página web un nuevo servicio de ayuda «**Consulta minoristas en recargo de equivalencia**» donde puede consultar si su cliente (empresario minorista) está sometido o no al Régimen especial del recargo de equivalencia. El dato ofrecido por este servicio de ayuda se corresponde con la situación censal en la fecha de consulta.

3. Los sujetos pasivos no están obligados a llevar registros contables en relación con el IVA.

Excepciones:

Si realiza otras actividades acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del régimen simplificado deberá llevar el Libro Registro de facturas recibidas, anotando separadamente las facturas que correspondan a las adquisiciones de cada sector de la actividad, incluidas las del recargo.

Si realiza otras actividades acogidas al régimen general o a cualquier otro régimen distinto de los anteriores deben cumplir respecto de ellos las obligaciones generales o específicas. En el Libro Registro de facturas recibidas deben anotar separadamente las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

4. Cuando importen bienes deberán presentar en la Aduana las declaraciones aduaneras correspondientes. Cuando realicen adquisiciones intracomunitarias o se produzcan supuestos de inversión del sujeto pasivo, deberán liquidar el impuesto y, en su caso, el recargo presentando el modelo 309.

5. Cuando entreguen bienes a viajeros con derecho a la devolución del impuesto presentarán declaración en el modelo 308 solicitando la devolución de los reembolsos a los viajeros, acreditados con las transferencias a los interesados o a las entidades colaboradoras.

6. Cuando realicen entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto (salvo que se trate de entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles) deben ingresar el impuesto devengado en esas operaciones, mediante el modelo 309.

7. Cuando realicen simultáneamente actividades económicas en otros sectores de la actividad empresarial o profesional, deberán tener documentadas en facturas diferentes las adquisiciones de mercancías destinadas a cada una de las distintas actividades por ellos realizadas.

Régimen especial del oro de inversión

Se configura como un régimen especial obligatorio sin perjuicio de la posibilidad de renuncia

operación por operación.

La aplicación de este régimen supone que las operaciones con oro de inversión están con carácter general exentas del impuesto, con limitación parcial del derecho a deducción.

El régimen especial de las operaciones con oro de inversión se considera sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional.

Concepto de oro de inversión

Se consideran oro de inversión:

1. Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso se ajuste a lo dispuesto en el apartado noveno del anexo de la Ley del IVA.

2. Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:

    a. Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.

    b. Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.

    c. Que sean o hayan sido moneda de curso legal en su país de origen.

    d. Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80 por ciento al valor de mercado del oro contenido en ellas.

En todo caso se entiende que estos requisitos se cumplen respecto de las monedas de oro incluidas en la relación que se publique en el «Diario Oficial de la Unión Europea» antes del 1 de diciembre de cada año. Se considerará que dichas monedas cumplen los requisitos exigidos para ser consideradas oro de inversión durante el año natural siguiente a aquél en que se publique o en los años sucesivos mientras no se modifiquen las publicadas anteriormente.

Exención de determinadas operaciones con oro de inversión

Se establece la exención, con posibilidad de renuncia cuando concurran los requisitos que más adelante se indican, de las siguientes operaciones.

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión.

    Se incluyen, en concepto de entregas, los préstamos y las operaciones de permuta financiera, así como las operaciones derivadas de contratos de futuro o a plazo, siempre que tengan por objeto oro de inversión e impliquen la transmisión del poder de disposición.

    No se aplica esta exención:

    - A las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión.

    - A las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión cuando el empresario que efectúe la entrega renuncie a la exención en el régimen especial previsto en el Estado miembro de origen.

2. Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en las operaciones exentas.

En caso de concurrencia de esta exención con la prevista en el artículo 25 de la Ley de IVA (entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro) prevalece la prevista para el oro de inversión, salvo renuncia.

Renuncia a la exención

El transmitente puede renunciar a esta exención cuando concurran las condiciones siguientes:

1. En caso de **entregas de oro de inversión:**

   a. Que el transmitente se dedique de forma habitual a la realización de actividades de producción de oro de inversión o de transformación de oro que no sea de inversión en oro de inversión.

   b. Que la entrega respecto de la que se efectúa la renuncia a la exención tenga por objeto oro de inversión resultante de las actividades citadas en la letra a) anterior.

   c. Que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe como tal.

   La renuncia a la exención se practicará por cada operación realizada por el transmitente y debe comunicarse por escrito al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de oro de inversión. Asimismo, deberá comunicarle por escrito que la condición de sujeto pasivo recae sobre el adquirente.

2. En caso de **servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena** en las operaciones exentas:

   a. Que el destinatario del servicio sea un empresario o profesional que actúe como tal.

   b. Que se efectúe la renuncia a la exención correspondiente a la entrega del oro de inversión a que se refiere el servicio de mediación.

   La renuncia a la exención se practicará por cada operación realizada por el prestador del servicio, el cual deberá estar en posesión de un documento suscrito por el destinatario del servicio en el que éste haga constar que en la entrega de oro a que el servicio de mediación se refiere se ha efectuado la renuncia a la exención.

Deducciones

El régimen de deducción se regirá por lo previsto en la Ley del IVA para este régimen especial.

Con carácter general, las cuotas soportadas no son deducibles en la medida en que los bienes o servicios se utilicen en las entregas de oro de inversión exentas del impuesto.

Excepcionalmente, habrá que tener en cuenta lo siguiente:

1. La realización de las entregas de oro de inversión exentas, por empresarios o profesionales, que hayan producido directamente ese oro o lo hayan obtenido mediante transformación,

genera el derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios vinculados con dicha producción o transformación.

2. La realización de entregas de oro de inversión exentas por otros empresarios distintos de los contemplados en la letra a) anterior genera el derecho a deducir:
   a. Las cuotas soportadas por la adquisición interna o intracomunitaria de ese oro cuando el proveedor del mismo hubiera renunciado a la exención.
   b. Las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de ese oro, cuando en el momento de su adquisición o importación no reunía los requisitos para ser considerado oro de inversión, habiendo sido transformado en oro de inversión por quien efectúa la entrega exenta o por su cuenta.
   c. Las cuotas soportadas por los servicios de cambio de forma, peso o ley de ese oro.

Sujeto pasivo

El sujeto pasivo en las entregas de oro de inversión gravadas por haberse efectuado la renuncia a la exención es el empresario o profesional para quien se efectúe la operación gravada.

Obligaciones formales

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial, deberán hacer constar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad.

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión deberán conservar las copias de las facturas correspondientes a dichas operaciones, así como los registros de las mismas, durante un período de cinco años (artículo 140.sexies de la Ley del IVA).

Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios

Se incluyen dentro de estos regímenes:

1. El régimen exterior de la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.
2. El régimen de la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que

no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de la Ley del IVA.

3. El régimen de importación, aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, siempre que su valor no exceda de 150 euros.

Los regímenes anteriores vienen a sustituir con efectos 1 de julio de 2021 a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica:

1. El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.

2. El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el estado miembro de consumo.

Los regímenes sustituidos permitían ingresar mediante una única autoliquidación el IVA adeudado en diferentes Estados miembros por los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica a consumidores finales.

Estos regímenes se denominaron “Mini Ventanilla Única” o “Mini One-Stop Shop” (MOSS) y su objetivo fundamental era minorar la “cargas fiscales indirectas” de los empresarios o profesionales prestadores de los servicios incluidos en los mismos, evitando que tuvieran que darse de alta en cada Estado miembro de consumo y permitiéndoles presentar sus declaraciones desde un único Estado miembro.

La sustitución de estos regímenes por los nuevos tiene por objeto ampliar las operaciones que pueden acogerse al mecanismo de ventanilla única, ampliación que se acompaña de los siguientes cambios introducidos por el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, y por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio:

1. La modificación del régimen comunitario de ventas a distancia mediante la creación de una nueva categoría de entrega de bienes: las ventas intracomunitarias a distancia. El nuevo régimen implica la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a particulares, excepto las efectuadas por las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realicen ventas intracomunitarias a particulares de otros Estados miembros de forma ocasional, que tributarán en el Estado miembro de establecimiento hasta alcanzar el límite de 10.000 euros (IVA excluido) y en el Estado miembro de consumo una vez rebasado el límite anterior, con la posibilidad de optar por la tributación en destino aún no superado el límite.

2. La implantación de un régimen especial de naturaleza similar al régimen comunitario de ventas a distancia para las ventas de bienes importados de países o territorios terceros, que incorpora una exención en la importación de aquellos bienes por los que el sujeto pasivo se acoja al nuevo régimen de importación que se crea.

3. Se elimina la exención del IVA a la importación para bienes de escaso valor.

4. La implicación de las plataformas digitales en la recaudación del IVA devengado en

determinadas ventas a distancia de bienes importados y ventas localizadas en el interior de la Comunidad. Para ello, se introducen las modificaciones necesarias para considerarlas sujetos pasivos en determinadas operaciones en las que intervengan en las que se considerará que reciben los bienes del proveedor y los entregan al consumidor final. Con objeto de evitar una doble imposición, la entrega del proveedor a la plataforma estará exenta y dará derecho a deducir.

5. La unificación del límite determinante de la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a distancia y de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica efectuadas o prestados por las microempresas establecidas en un único estado miembro.

Como consecuencia de los cambios anteriores, la “Mini Ventanilla Única” pasa a denominarse “Ventanilla Única” o “One-Stop Shop” (OSS) y se crea la “Import One-Stop Shop” (IOSS), pasando a incluirse en la ventanilla única desde 1 de julio de 2021, además de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales, las siguientes operaciones:

1. Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
2. Las ventas a distancia de bienes importados.
3. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.
4. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.
5. Las entregas de bienes localizadas en el interior de la Comunidad cuyo sujeto pasivo sea una interfaz electrónica de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.bis.b) de la Ley del IVA.

Los nuevos regímenes se completan con la introducción de una modalidad especial para la declaración y pago de las importaciones efectuadas por aquellos empresarios o profesionales que, cumpliendo determinados requisitos y teniendo derecho a acogerse al régimen de importación, no se acojan al mismo.

Inclusión en los regímenes especiales

Para poder acogerse a estos regímenes los operadores deben presentar el **formulario 035** para declarar el inicio de las operaciones comprendidas en cada uno de ellos. Este formulario también debe ser utilizado por los operadores para comunicar cualquier modificación en su situación o cese.

Causas de exclusión de estos regímenes

Son causas de exclusión de los regímenes especiales:

a. La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en los regímenes especiales.

b. La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido.

c. El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales.

d. El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales.

e. Para los empresarios o profesionales acogidos al régimen de importación a través de un intermediario, que dicho intermediario notifique a la Administración tributaria que ha dejado de representarlos, así como la baja o exclusión por cualquier motivo del intermediario.

Régimen exterior de la Unión

1. Definiciones

- **Empresario o profesional no establecido en la Comunidad:** todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y no posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad.
- **Estado miembro de identificación:** el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad para declarar el inicio de su actividad
- **Estado miembro de consumo:** el Estado miembro en el que tiene lugar la prestación de los servicios.

2. Ámbito de aplicación

Podrán acogerse a este régimen especial los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios a personas que no tengan la condición de empresario o profesional establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.

El régimen se aplicará a todas las prestaciones de servicios que deban entenderse realizadas en la Comunidad.

3. Identificación a efectos de este régimen

La Administración tributaria identificará al empresario o profesional no establecido en la Comunidad a efectos de este régimen mediante un número individual que notificará por vía electrónica.

4. Obligaciones formales

Las obligaciones formales en caso de que España sea el estado miembro de identificación son las siguientes:

1. Disponer de número de identificación fiscal
2. Presentar la declaración de inicio, modificación o cese de las operaciones comprendidas en este régimen especial (formulario 035).

La declaración de inicio incluirá la siguiente información:

- Nombre y apellidos o denominación social.
- Direcciones postales y de correo electrónico.
- Direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere.
- Número de identificación fiscal en el país en que radique la sede.
- Declaración de no tener en la Comunidad la sede de actividad o algún establecimiento permanente.

3. Presentar una autoliquidación por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios cubiertos por este régimen (modelo 369).

   La autoliquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

4. Ingresar el impuesto correspondiente a cada autoliquidación dentro del plazo de presentación de la autoliquidación.

5. Llevar y mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

   Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo y deberá conservarse registro durante un período de diez años.

6. Expedir y entregar factura por todas las operaciones incluidas en este régimen.

5. Rectificación de las autoliquidaciones

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las autoliquidaciones presentadas se efectuará en la autoliquidación correspondiente a un periodo posterior presentada en el plazo máximo de tres años desde la fecha en que debió presentarse la autoliquidación inicial que se pretende modificar.

6. Deducción de las cuotas soportadas

En caso de que España sea el estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial, que no realicen otras operaciones distintas de las acogidas a dicho régimen que le obliguen a presentar autoliquidación del IVA por el régimen general:

- No podrán deducir en la autoliquidación objeto de este régimen (modelo 369), las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones acogidas al régimen.
- Por las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto solicitarán la devolución por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la Ley, sin que se exija que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Por las cuotas soportadas en otros Estados miembros, solicitarán la devolución a través del

procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro en que se hayan soportado en desarrollo de la Directiva 86/560/CEE, del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, sin que se pueda exigir el reconocimiento de reciprocidad de trato ni la designación de representante fiscal en ese Estado miembro.

- En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

  a. Solicitarán la devolución de las cuotas soportadas en los demás Estados miembros (con excepción de las soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto) a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley del IVA.

  b. Solicitarán la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto a través del procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

- En caso de que empresarios o profesionales que además de las operaciones objeto del régimen especial realicen otras que le obligan a presentar autoliquidación del IVA por el régimen general, el IVA soportado se incluirá en esa autoliquidación.

Régimen de la Unión

1. Definiciones

- **Empresario o profesional no establecido en el Estado miembro de consumo:** todo empresario o profesional que tenga establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad o que posea en ella un establecimiento permanente, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado miembro de consumo ni posea en él un establecimiento permanente.

- **Estado miembro de identificación:**

  - El Estado miembro en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica.

  - Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, se atenderá al único Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente.

  - Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, pero disponga de establecimiento permanente en varios Estados miembros, el Estado por el que opte de entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente.

  - Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica ni tenga establecimiento permanente alguno en la Comunidad, el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes y si hubiera más de uno el Estado miembro por el que opte.

  La opción por un Estado miembro vinculará en tanto no sea revocada y será válida, como mínimo, durante el año natural en que se ejercita la opción y los dos años siguientes.

- **Estado miembro de consumo:**
  - **En el caso de las prestaciones de servicios,** el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de servicios.
  - **En el caso de ventas a distancia intracomunitarias de bienes,** el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte de los bienes con destino al cliente.
  - **En el caso de entregas de bienes por parte de una interfaz,** cuando la expedición o el transporte de los bienes entregados comience y acabe en el mismo Estado miembro.

2. Ámbito de aplicación

Podrán acogerse al régimen de la Unión:

- Los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios que se consideren prestados en este último, a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional.
- Los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes.
- Las interfaces electrónicas que realicen las entregas interiores de bienes en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de esta Ley.

El régimen de la Unión se aplicará a:

- Todas las prestaciones de servicios efectuadas por los empresarios o profesionales acogidos a este régimen que se localicen en un Estado miembro distinto de aquel en el que el empresario o profesional acogido a este régimen especial tenga la sede de su actividad o un establecimiento permanente.
- Todas las ventas intracomunitarias a distancia efectuadas por los empresario o profesionales acogidos a este régimen.
- Todas las entregas interiores efectuadas por las interfaces electrónicas acogidas a este régimen en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de esta Ley.

3. Identificación a efectos de este régimen

El número de operador a efectos del Régimen de la Unión cuando España sea el estado miembro de identificación será el número de identificación fiscal ya asignado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria al empresario o profesional.

4. Obligaciones formales

Las obligaciones formales en caso de que España sea el estado miembro de identificación son las siguientes:

- Disponer de número de identificación fiscal.
- Declarar el inicio, modificación o cese de las operaciones acogidas a este régimen especial (formulario 035).

- Presentar una autoliquidación por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique este régimen especial.

  La autoliquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

- Ingresar el impuesto correspondiente a cada autoliquidación en el plazo de presentación de la autoliquidación.

- Llevar y mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

  Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo y se conservará durante un período de diez años.

- Expedir y entregar factura por todas las operaciones acogidas a este régimen especial.

5. Modificación de las autoliquidaciones

Cualquier modificación de las cifras contenidas en las autoliquidaciones presentadas, se efectuarán en la autoliquidación correspondiente a un periodo posterior presentada en el plazo máximo de tres años desde la fecha en que debió presentarse la autoliquidación inicial que se pretende modificar.

6. Deducción de las cuotas soportadas

- En caso de que España sea el estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial, no podrán deducirse en la autoliquidación periódica correspondiente a este régimen (modelo 369) las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones acogidas al mismo.

- Por las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

  a. Si además de las operaciones incluidas en este régimen realizan otras por las que tengan obligación de presentar autoliquidaciones periódicas de IVA, las deducirán en dichas autoliquidaciones.

  b. Si no realizan esas otras operaciones y no están establecidos en la Comunidad, solicitarán la devolución por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la Ley del IVA, sin que se exija que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni la designación de representante fiscal en España.

- Por las cuotas soportadas en otros Estados miembros:

  a. Si están establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, solicitarán la devolución por el procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley del IVA.

  b. Si no están establecidos en el territorio de aplicación el Impuesto ni el resto de la Comunidad, solicitarán la devolución por el procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro en que se hayan soportado en desarrollo de la Directiva 86/560/CEE, del

Consejo, de 17 de noviembre de 1986, sin que se pueda exigir el reconocimiento de reciprocidad de trato ni la designación de representante fiscal en ese Estado miembro.

- En el caso de empresario o profesionales con sede en Canarias, Ceuta o Melilla, que no están establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en el resto de la Comunidad y que no realizan otras operaciones distintas de las acogidas al régimen especial que le obliguen a presentar autoliquidaciones por el régimen general del IVA:

  a. Solicitarán la devolución de las cuotas soportadas en España a través del procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

  b. Solicitarán la devolución de las cuotas soportadas en otros Estados miembros a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley del IVA, en aplicación de la Directiva 2008/9/CE.

Régimen de importación

1. Definiciones

- **Empresario o profesional no establecido en la Comunidad:** todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y no tenga en ella un establecimiento permanente.

- **Intermediario:** toda persona establecida en la Comunidad a quien designa el empresario o profesional que realiza ventas a distancia de bienes importados y que, en nombre y por cuenta de éste, quede obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del régimen de importación.

- **Estado miembro de identificación:**

  a. Cuando el sujeto pasivo actúa directamente, sin intermediario:

    - Cuando el empresario o profesional no esté establecido en la Comunidad, el Estado miembro por el que opte.

    - Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, pero tenga en ella varios establecimientos permanentes, el Estado miembro en el que, teniendo un establecimiento permanente, indique que se acoge al presente régimen especial. La opción vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada y tendrá una validez mínima del año al que se refiera la opción y los dos siguientes.

    - Cuando el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro o tenga exclusivamente uno o varios establecimientos permanentes en un Estado miembro, dicho Estado miembro.

  b. Cuando el sujeto pasivo actúa a través de intermediario:

    - Cuando el intermediario haya establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, dicho Estado miembro.

  - Cuando el intermediario no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, pero tenga en ella varios establecimientos permanentes, el Estado miembro en el que, teniendo un establecimiento permanente, indique que se acoge al régimen de importación. La opción vinculará en tanto no sea revocada y tendrá una validez mínima del año natural al que se refiere la opción y los dos siguientes.

- **Estado miembro de consumo:** el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente.

2. Devengo

En las entregas de bienes realizadas en los términos previstos en el artículo 8 bis de la Ley del IVA, el devengo del impuesto de la entrega efectuada a favor del empresario o profesional que facilite la venta o la entrega, así como la efectuada por el mismo, se producirá con la aceptación del pago del cliente.

3. Requisitos para actuar como intermediario

Son requisitos para actuar como intermediario los siguientes, cuando España sea el estado miembro de identificación, los siguientes:

- Disponer de número de identificación fiscal.

- Estar establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

- No haber sido condenado o sancionado, dentro los cuatro años anteriores a la presentación de la solicitud para actuar como intermediario, por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o de una infracción tributaria grave, en relación con su actividad económica, en virtud de sentencia o resolución administrativa firme.

- Acreditar solvencia financiera.

4. Ámbito de aplicación

Podrán acogerse al régimen de importación los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales, siempre que sean:

- Empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad

- Empresarios o profesionales, establecidos o no en la Comunidad, que estén representados por un intermediario establecido en la Comunidad.

- Empresarios o profesionales establecidos en un país tercero con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al de la Directiva 2010/24/UE del Consejo y al del Reglamento (UE) nº. 904/2010, y que realicen ventas a distancia de bienes procedentes de ese país tercero.

El régimen de importación se aplicará a todas las ventas a distancia de bienes importados cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de

impuestos especiales.

5. Identificación a efectos del régimen de importación

A efectos de este régimen, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional acogido al mismo con un número de operador a efectos del régimen de importación (NIOSS).

En caso de actuar mediante intermediario debidamente registrado como tal (habiéndosele asignado previamente por la Administración tributaria un número de identificación como intermediario - NIOSSIn), la Administraciónasignará a éste además un número de identificación a efectos del régimen en relación con cada empresario o profesional que lo haya designado como tal.

6. Obligaciones formales

Las obligaciones formales en caso de que España sea el estado miembro de identificación son las siguientes:

- Disponer de número de identificación fiscal.

  En el caso de empresarios o profesionales que operen a través de intermediario, en defecto de número de identificación fiscal, deberán disponer de un código de identificación individual.

- Declarar el inicio, modificación o cese de las operaciones acogidas a este régimen especial (formulario 035).

- Presentar una autoliquidación por cada mes natural, independientemente de que se hayan realizado o no operaciones a las que se aplique este régimen especial.

  La autoliquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

- Ingresar el impuesto correspondiente a cada autoliquidación dentro del plazo de presentación de la autoliquidación.

- Llevar y mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

- Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo y deberá conservarse durante un período de diez años.

- Expedir y entregar factura por todas las operaciones acogidas a este régimen especial.

7. Modificación de las autoliquidaciones

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las autoliquidaciones presentadas deberá efectuarse en las autoliquidaciones posteriores que se presenten en el plazo máximo de tres años.

8. Deducción de las cuotas soportadas

- En caso de que España sea el estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial, no podrán deducirse en la autoliquidación

periódica correspondiente a este régimen (modelo 369) las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones acogidas al mismo.

- Por las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

  a. Si además de las operaciones incluidas en este régimen realizan otras por las que tengan obligación de presentar autoliquidaciones periódicas de IVA, las deducirán en dichas autoliquidaciones.

  b. Si están establecidos en otro Estado miembro, pero están identificados en España por estar aquí establecido el intermediario que los representa, solicitarán la devolución por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

  c. Si no están establecidos en la Comunidad, solicitarán la devolución por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la Ley del IVA, sin que se exija que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni la designación de representante fiscal en España.

- Por las cuotas soportadas en otros Estados miembros:

  a. Si están establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, solicitarán la devolución por el procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley del IVA.

  b. Si no están establecidos en el territorio de aplicación el Impuesto pero sí en otro Estado miembro, estando identificados en España por estar aquí establecido el intermediario que los representa, solicitarán la devolución en la declaración nacional periódica correspondiente si están obligados a ella, o en caso contrario, por el procedimiento regulado en la Directiva 2008/9/CE.

  c. Si no están establecidos en el territorio de aplicación el Impuesto ni el resto de la Comunidad, solicitarán la devolución por el procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro en que se hayan soportado en desarrollo de la Directiva 86/560/CEE, del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, sin que se pueda exigir el reconocimiento de reciprocidad de trato ni la designación de representante fiscal en ese Estado miembro.

- En el caso de empresarios o profesionales con sede en Canarias, Ceuta o Melilla, que no están establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en el resto de la Comunidad y que no realizan otras operaciones distintas de las acogidas al régimen especial que le obliguen a presentar autoliquidaciones por el régimen general del IVA:

  a. Solicitarán la devolución de las cuotas soportadas en España a través del procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

  b. Solicitarán la devolución de las cuotas soportadas en otros Estados miembros a través del procedimiento previsto en el artículo 117bis de la Ley del IVA, en aplicación de la Directiva 2008/9/CE.

Modalidad especial de declaración y pago del IVA a la importación

Los empresarios o profesionales que, cumpliendo los requisitos, no opten por la aplicación del régimen de importación, podrán optar por una modalidad especial para la declaración y el pago del IVA a la importación cuando concurran los siguientes requisitos:

- Que el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros.
- Que se trate de bienes que no sean objeto de impuestos especiales.
- Que el destino final de la expedición o transporte de los bienes sea el territorio de aplicación del impuesto.

La modalidad especial de declaración y pago, se regirá por las siguientes reglas:

- El destinatario de los bienes importados estará obligado al pago del IVA.
- La persona que presente los bienes ante la Aduana recaudará el IVA que recaiga sobre su importación del destinatario de los bienes importados y efectuará el pago del impuesto recaudado.
- No será necesaria autorización expresa por del destinatario de los bienes importados para la utilización de la modalidad especial de declaración y pago.
- Se aplicará el tipo impositivo general del impuesto a las importaciones de bienes que se declaren utilizando la modalidad especial de declaración y pago.

Los empresarios o profesionales que utilicen la modalidad especial de declaración y pago, deberán presentar una declaración mensual con el importe total del IVA recaudado e ingresarlo hasta el día 16 del segundo mes siguiente al mes de importación.

Régimen especial del grupo de entidades

Requisitos subjetivos

Pueden aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considera grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanente de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del impuesto.

Vinculación:

- Se considerará que existe «vinculación financiera» cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.
- Se considerará que existe «vinculación económica» cuando las entidades del grupo

realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.

- Se considerará que existe «vinculación organizativa» cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

  Se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

Ningún empresario o profesional puede formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.

Se considera entidad dominante aquella que cumple los siguientes requisitos:

a. Que tenga personalidad jurídica propia. Los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del impuesto pueden tener también la condición de entidad dominante.

b. Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto.

c. Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d. Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

Siempre que cumplan estos requisitos, una sociedad mercantil que no actúe como empresario o profesional también podrá ser considerada entidad dominante.

Se considera entidad dependiente aquella que se encuentra establecida en el territorio de aplicación del impuesto y en la que la entidad dominante posee una participación directa o indirecta, de al menos el 50% del capital. Dicha participación se deberá mantener durante todo el año natural.

Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedan excluidas del grupo de entidades con efecto desde el período de liquidación en que se produzca tal circunstancia.

Condiciones para la aplicación del régimen especial

El régimen especial del grupo de entidades se aplica cuando así lo acuerdan individualmente las entidades que optan por su aplicación.

La opción tiene una validez mínima de tres años, siempre que se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación del régimen especial, y se entenderá prorrogada, salvo renuncia.

En todo caso, la aplicación del régimen especial quedará condicionada a su aplicación por parte de la entidad dominante.

Los acuerdos a los que se refiere el párrafo anterior deberán adoptarse por los Consejos de

administración, u órganos que ejerzan una función equivalente, de las entidades respectivas antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

La falta de adopción en tiempo y forma de los acuerdos a los que nos hemos referido anteriormente determinará la imposibilidad de aplicar el régimen especial del grupo de entidades por parte de las entidades en las que falte el acuerdo, sin perjuicio de su aplicación, en su caso, al resto de entidades del grupo.

Causas determinantes de la pérdida del derecho al régimen especial

El régimen especial del grupo de entidades se dejará de aplicar por las siguientes causas:

1. La concurrencia de cualquiera de las circunstancias que determinan la aplicación del método de estimación indirecta.

2. El incumplimiento de la obligación de confección y conservación del sistema de información específico de este régimen.

El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades motivado por las causas mencionadas anteriormente producirá efectos en el período de liquidación en que concurra alguna de estas circunstancias y en los siguientes, debiendo el total de las entidades integrantes del grupo cumplir el conjunto de las obligaciones generales establecidas en la normativa del impuesto a partir de dicho período.

En el supuesto de que una entidad perteneciente al grupo se encontrase al término de cualquier período de liquidación en situación de concurso o en proceso de liquidación, quedará excluida del régimen especial del grupo desde dicho período.

Contenido

El grupo de entidades podrá optar por la aplicación del régimen especial normal o por la aplicación del régimen especial en un nivel avanzado. Esta opción establecida en el artículo 163 sexies. Cinco de la Ley del IVA, se ve desarrollada en el artículo 163 octies. Uno y Tres de la citada Ley.

La opción por el nivel avanzado se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades, debiendo adoptarse el acuerdo conforme a lo dispuesto en el apartado «Condiciones para la aplicación del régimen especial». Esta opción tendrá una validez mínima de un año natural, entendiéndose prorrogada salvo renuncia.

Opción por el nivel avanzado. Cuando se ejercite esta opción, establecida en el artículo 163 sexies. Cinco de la Ley del IVA, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial, estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto.

Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas

correspondientes a dichos bienes.

Cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del impuesto, sin que en estos casos el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno.

Cuando se ejercite la opción por este nivel avanzado, las operaciones entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial, constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el impuesto.

Los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de Ley del IVA. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.

Las entidades que ejerzan la opción por el nivel avanzado aplicarán la regla de prorrata especial en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que en su caso, tuvieran cada una de las entidades del grupo (el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, modificó el artículo 61 bis.3 del RIVA con efectos a partir del 1 de enero de 2015).

El importe de las cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el grupo de entidades será el que resulte de las reglas generales del impuesto. Estas deducciones se practicarán de forma individual por parte de cada uno de los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Determinado el importe de las cuotas deducibles para cada uno de dichos empresarios o profesionales, serán ellos quienes individualmente ejerciten el derecho a la deducción.

En caso de que a las operaciones realizadas por alguna de las entidades incluidas en el grupo de entidades les fuera aplicable cualquiera de los restantes regímenes especiales regulados en la Ley del IVA, dichas operaciones seguirán el régimen de deducciones que les corresponda según dichos regímenes.

Obligaciones específicas

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades tendrán las siguientes obligaciones tributarias:

- La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.
- Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la Ley del IVA, a excepción del pago de la

deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2ª del apartado siguiente.

- La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1. **Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:**

   a. El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial.

      Toda esta información deberá presentarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

   b. La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente. No obstante, en el caso de que se hayan incorporado entidades al grupo en el mes de diciembre, la información relativa a dichas entidades se podrá presentar hasta el 20 de enero siguiente.

   c. Cualquier modificación que afecte a las entidades del grupo que apliquen el régimen especial. Esta comunicación deberá presentarse dentro del período de autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se produzca.

   d. La renuncia al régimen especial, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renuncias individuales.

   e. La opción por el nivel avanzado (artículo 163 sexies.cinco de la Ley del IVA), que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. Esta opción se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades, tendrá una validez mínima de un año natural y se entiende prorrogada salvo renuncia.

   f. La renuncia al nivel avanzado del régimen especial, que tendrá una validez mínima de un año.

2. **Presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda.** Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

   Las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presentarse una vez presentadas las autoliquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. No obstante, en el caso de que alguna de dichas autoliquidaciones no se haya presentado en plazo, se podrá presentar la autoliquidación agregada sin perjuicio de las actuaciones que procedan por la falta de presentación.

El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Las entidades que queden excluidas del régimen especial pasarán a aplicar, en su caso, el régimen general del impuesto desde el período de liquidación en que se produzca esta circunstancia, presentando sus autoliquidaciones individuales, mensual o trimestralmente, en función de su volumen de operaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 71 del Reglamento del IVA. En particular, cuando la exclusión del régimen especial se produzca con efectos para una fecha distinta de la correspondiente al inicio de un trimestre natural y la entidad excluida deba presentar sus autoliquidaciones trimestralmente, dicha entidad presentará una autoliquidación trimestral por el período de tiempo restante hasta completar dicho trimestre.

Cuando para un período de liquidación, la cuantía total de los saldos a devolver a favor de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades supere el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades para el mismo período de liquidación, se podrá solicitar la devolución del exceso, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las autoliquidaciones individuales en que se origine dicho exceso.

Esta devolución se practicará en los términos dispuestos en el apartado tres del artículo 115 de la Ley del IVA. En tal caso, no procederá la compensación de dichos saldos a devolver en autoliquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del grupo de entidades y queden cantidades pendientes de compensación para las entidades integradas en el grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación.

Cuando un empresario o profesional incluya el saldo a compensar que resultare de una de sus autoliquidaciones individuales en una autoliquidación agregada del grupo de entidades, no se podrá efectuar la compensación de ese importe en ninguna autoliquidación individual correspondiente a un período ulterior, con independencia de que resulte aplicable o no con posterioridad el régimen especial del grupo de entidades.

3. Disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de la Ley del IVA. Este sistema deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo. El sistema de información deberá incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, que deberán ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los períodos en los que sea de aplicación el régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables, que deberán justificarse en la propia memoria. Este sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del impuesto.

- En caso de que alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades presentase una autoliquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que en su caso procedan, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido

originariamente el saldo de la autoliquidación individual, en una autoliquidación agregada del grupo de entidades. Si la autoliquidación agregada correspondiente al grupo de entidades se presenta extemporáneamente, los recargos se aplicarán sobre el resultado de la misma, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante.

- Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

- La no llevanza o conservación del sistema de información será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

  Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información, serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida. La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, incluidas las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones.

- Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria. Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas. Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Ejemplo:

Las sociedades OMEGA, S.A. y DELTA, S.A. que cumplen todos los requisitos para aplicar el régimen especial de grupos de entidades, han ejercitado la opción y cumplen los requisitos establecidos en la Ley del IVA para su aplicación. La sociedad OMEGA, S.A. tiene una participación del 60% del capital de la sociedad DELTA, S.A. El día 19 de abril cada sociedad presenta su autoliquidación individual en el modelo 322, con el siguiente resultado:

Sociedad OMEGA, S.A.:

IVA devengado: 6.000
IVA deducible: 2.000
Resultado autoliquidación: 4.000

Sociedad DELTA, S.A.:

IVA devengado: 1.000
IVA deducible: 2.000
Resultado autoliquidación: -1.000

El día 20 de abril, la entidad dominante, presentará una autoliquidación mensual en el modelo agregado 353, en la que integrará los resultados de las autoliquidaciones anteriores, de la siguiente forma:

Sociedad OMEGA, S.A. (dominante). Resultado (modelo 322): 4.000
Sociedad DELTA, S.A. (dependiente). Resultado (modelo 322): -1.000
Resultado autoliquidación: 3.000

Régimen especial del criterio de caja

Funcionamiento

Este régimen especial es de carácter optativo y permite retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a sus clientes.

Como contrapartida al retraso del ingreso del IVA repercutido, se retrasa igualmente la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que se efectúe el pago a sus proveedores.

No obstante, se establece como límite tanto para el devengo del impuesto como para el nacimiento del derecho a la deducción la fecha del 31 de diciembre del año inmediatamente posterior al que se realice la operación.

Requisitos subjetivos

Pueden aplicar el Régimen especial del criterio de caja (en adelante RECC), los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros.

Para el cálculo del volumen de operaciones se tomará el importe total de las misma, excluido el IVA y en su caso el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, excluidas las exentas, así como las entregas ocasionales de bienes inmuebles, las de bienes de inversión y las operaciones financieras y las exentas relativas al oro de inversión no habituales. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o se hubiera producido el devengo del IVA si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el RECC.

Quedarán excluidos los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural anterior superen la cuantía de 100.000 euros.

Requisitos objetivos

Pueden aplicar el RECC a todas las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto excepto las siguientes:

a. Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.

b. Las exportaciones y las entregas intracomunitarias de bienes.

c. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

d. Los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

e. Las importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones.

f. Los autoconsumos de bienes y servicios.

Contenido

El impuesto se devengará:

1. En el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

2. El 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el cobro no se ha producido.

Deberá acreditarse el momento del cobro total o parcial del precio de la operación.

La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación.

Los sujetos pasivos acogidos al RECC podrán practicar sus deducciones con la particularidad de que el derecho a la deducción nace:

1. En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.

2. El 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

Deberá acreditarse el momento del pago total o parcial del precio de la operación.

En el caso de destinatarios de operaciones afectadas por este régimen el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por estas operaciones nace:

1. En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.
2. El 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

Ejemplo:

El empresario "A" adquiere mercancías en el primer trimestre del año n por importe de 600.000 € a otro empresario "B" que está acogido al régimen especial del criterio de caja.

La mitad del precio se paga el 1 de julio del año n y el resto el 1 de febrero del año n+2. ¿Cuándo podrá deducir el IVA soportado en la compra el empresario "A"?

El devengo y, por tanto, el derecho a la deducción del impuesto se producirá el 1 de julio del año n por el importe pagado (300.000 x 21% = 63.000 €) y el 31 de diciembre del año n+1 por el importe restante (300.000 x 21% = 63.000 €).

Obligaciones formales

La opción por la aplicación del RECC debe ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad, o bien, en la declaración censal (modelo 036 o 037) durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. La opción se entiende prorrogada, salvo renuncia.

La renuncia al RECC se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la AEAT a través de la declaración censal que se presentará en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que debe surtir efectos. Dicha renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen deberán incluir en el libro registro de facturas expedidas la siguiente información:

1. Que la operación se ha efectuado conforme al RECC.
2. Las fechas de cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente.
3. Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro total o parcial de la operación.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen, así como los sujetos pasivos no acogidos al RECC pero destinatarios de operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas la siguiente información:

1. Que la operación se ha efectuado conforme al RECC.
2. Las fechas de pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente.
3. Indicación del medio de pagopor el que se satisface el importe total o parcial de la operación.

Supuestos de créditos incobrables y declaración de concurso

La modificación de la base imponible por créditos incobrables efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al RECC, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas que estuvieran aún pendientes de deducción.

Por otro lado, la declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al RECC o del destinatario de sus operaciones determinará en la fecha del auto de declaración de concurso, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación el RECC, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

1. ¿Para calcular el volumen de operaciones debe el empresario o profesional incluir el importe de aquellas respecto de las cuales es sujeto pasivo del IVA por inversión?

No, el importe de estas operaciones deberá ser computado, en su caso, por el transmitente del bien o el prestador del servicio que es el que realiza la operación.

2. Un sujeto pasivo que tributa por régimen general, por haber renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca ¿puede volver a tributar por este régimen?

Sí, una vez transcurridos tres años desde la renuncia puede revocarla en el mes de diciembre del año anterior al que quiera volver a tributar por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

3. Un agricultor acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca vende parte de su cosecha a otro agricultor que también tributa por este régimen especial ¿puede obtener en esta venta la compensación propia de este régimen?

No, al entregar sus productos a otro agricultor en régimen especial no obtiene compensación ni puede repercutir cantidad alguna en concepto de IVA.

4. Un revendedor de bienes que adquiere mobiliario de un abogado soportando IVA ¿puede aplicar en la venta el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección?

No, no es aplicable el régimen especial por adquirir los bienes de un sujeto pasivo del impuesto que ha tributado por el régimen general.

5. Cuando una agencia de viajes realiza un viaje que se desarrolla fuera y dentro de la Unión Europea ¿qué debe tenerse en cuenta para calcular la base imponible?

En este caso, únicamente deben tenerse en cuenta los servicios prestados por la agencia que correspondan a entregas de bienes o prestaciones de servicios adquiridos para los viajeros dentro de la Comunidad.

6. Un comerciante minorista que vende radios para automóviles ¿debe tributar por el régimen especial del recargo de equivalencia?

No, el régimen especial no es aplicable a los comerciantes minoristas que comercialicen accesorios de vehículos automóviles.

7. ¿En qué consiste el Régimen especial del criterio de caja?

El RECC retrasa el devengo del impuesto y con ello la declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a los clientes, aunque retrasa igualmente la deducción del IVA soportado hasta el momento del pago a sus proveedores (criterio de caja doble), todo ello con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan efectuado.

Capítulo 7. La fiscalidad de las PYMES. El régimen simplificado

Introducción

Las ideas básicas de este régimen son las siguientes:

1. **Incompatibilidad del régimen simplificado con cualquier otro régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido.** Solamente existe compatibilidad con los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca, con el del recargo de equivalencia y con determinadas actividades fijadas reglamentariamente.

2. **Coordinación plena entre el régimen simplificado y el régimen de estimación objetiva en el IRPF,** de tal manera que todas las actividades acogidas al régimen simplificado del IVA determinarán su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

3. **Coordinación con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:** la renuncia al régimen simplificado supone para el empresario o profesional la exclusión del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca si ejerce alguna actividad acogida a este régimen. Asimismo, si un empresario o profesional renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, quedará excluido del régimen simplificado como consecuencia de realizar alguna actividad en régimen general.

Ámbito de aplicación del régimen simplificado

El régimen simplificado se aplica, salvo renuncia efectuada en plazo y forma, a quienes cumplan los siguientes requisitos:

1. Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que en este último caso, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2. Que realicen cualquiera de las actividades incluidas en la Orden Ministerial que regula este régimen, siempre que, en relación con tales actividades, no superen los límites establecidos para cada una de ellas por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

3. Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, no supere cualquiera de los siguientes importes:

    - Para el conjunto de sus actividades, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 250.000 euros anuales.

A estos efectos se computará la totalidad de las operaciones, con independencia de que exista o no obligación de expedir factura.

- Para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda, 250.000 euros anuales.

  A estos efectos, solo se computarán las operaciones que deban anotarse en los Libros Registro.

4. Que el volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de todas las actividades económicas desarrolladas, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, no supere los 250.000 euros (IVA excluido). Dentro de este límite se tendrán en cuenta las obras y servicios subcontratados y se excluirán las adquisiciones de inmovilizado.
5. Que no haya renunciado a su aplicación.
6. Que no haya renunciado ni esté excluido de la estimación objetiva en el IRPF.
7. Que ninguna de las actividades que ejerza el contribuyente se encuentre en estimación directa en el IRPF o en alguno de los regímenes del IVA incompatibles con el simplificado. A estos efectos, resultan compatibles las actividades acogidas al REAGP y al régimen especial del recargo de equivalencia.

Renuncia al régimen simplificado

Con carácter general, la renuncia al régimen simplificado se deberá efectuar al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad (en cuyo caso, la renuncia surte efectos desde que se inicie la actividad), o en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efectos, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Excepcionalmente, el plazo de renuncia al régimen especial simplificado para el ejercicio 2021, es desde el 24 de diciembre hasta el 31 de enero de 2021.

Las renuncias y revocaciones presentadas para el año 2021 durante el mes de diciembre de 2020, con anterioridad al 24 de diciembre, se entenderán presentadas en período hábil, pudiendo ser modificada la opción realizada en el plazo citado en el párrafo anterior.

Se entenderá también realizada la renuncia cuando se presente en plazo la autoliquidación del primer trimestre del año aplicando el régimen general. En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia si se aplica el régimen general en la primera autoliquidación que presente.

La renuncia produce efectos durante un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada tácitamente en los años siguientes, salvo que sea revocada en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba producir efectos.

No obstante:

1. Los contribuyentes que hayan renunciado al régimen simplificado para el ejercicio 2020 podrán optar por dicho régimen en el ejercicio 2021 o 2022.

2. Los contribuyentes que renuncien al régimen simplificado para el ejercicio 2021, podrán volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica por dichos regímenes en el ejercicio 2022.

Cuando el empresario o profesional viniera realizando una actividad acogida al régimen simplificado e iniciara durante el año otra susceptible de acogerse a dicho régimen, o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, la renuncia al régimen especial correspondiente por esta última actividad no tendrá efectos para ese año respecto de la actividad que se venía realizando con anterioridad.

Si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al régimen simplificado debiera surtir efectos se supera el límite que determina su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no efectuada.

Contenido del régimen simplificado

El régimen simplificado se aplicará a cada una de las actividades desarrolladas por el empresario o profesional que se encuentren recogidas en la Orden Ministerial que regula este régimen, entendiéndose por actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en dicha Orden.

Ejemplo:

Una persona se encuentra dada de alta en tres epígrafes distintos del IAE:

- Epígrafe 653.2: Comercio al por menor de aparatos de uso doméstico
- Epígrafe 653.4: Comercio al por menor de materiales de construcción
- Epígrafe 653.5: Comercio al por menor de puertas, ventanas y persianas

Sin embargo, sólo se realizan dos actividades independientes a efectos del régimen simplificado del IVA:

- Actividad 1: Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.
- Actividad 2: Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.

Determinación del importe a ingresar o a devolver

El resultado de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el régimen simplificado se determina al término de cada ejercicio. No obstante, el empresario o profesional realizará un ingreso a cuenta con periodicidad trimestral.

Con carácter general, la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por la realización de cada actividad acogida al régimen simplificado resultará de la diferencia entre «cuotas devengadas por operaciones corrientes» y «cuotas soportadas por operaciones corrientes», relativas a dicha actividad, con un importe mínimo de cuota a ingresar que será el determinado para cada actividad por la Orden de aprobación de los índices y módulos para ese ejercicio.

Cuotas devengadas por operaciones corrientes

La cuota devengada por operaciones corrientes será la suma de las cuantías correspondientes a los módulos previstos para la actividad. La cuantía de los módulos se calculará multiplicando la cantidad asignada a cada módulo por el número de unidades del mismo empleadas.

Cuotas soportadas por operaciones corrientes

La cuota soportada por operaciones corrientes será la suma de todas las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos, destinados al desarrollo de la actividad, en la medida en que sean deducibles, por aplicación de los criterios generales de deducción de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Serán deducibles también las compensaciones satisfechas a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Asimismo, será deducible en concepto de **cuotas soportadas de difícil justificación** el 1 por ciento del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes.

No serán deducibles, sin embargo, las cuotas soportadas fuera del ejercicio, ni las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto que los empresarios o profesionales desarrollen su actividad en local determinado.

Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades sujetas a este régimen, la cuota a deducir será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva, y si no fuera posible aplicar dicho procedimiento, por partes iguales.

Es preciso indicar también que la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes no se verá afectada por la percepción de subvenciones que no formen parte de la base imponible a la actividad en régimen simplificado.

Por último, debe tenerse en cuenta que las cuotas soportadas o satisfechas solo serán deducibles en la autoliquidación correspondiente al último periodo impositivo del año en que deban entenderse soportadas o satisfechas.

Cuota derivada del régimen simplificado

La cuota derivada del régimen simplificado será la mayor de las dos cantidades siguientes:

- La resultante de restar a la cuota devengada por operaciones corrientes, las cuotas soportadas por operaciones corrientes en los términos descritos anteriormente. En las actividades de temporada, esta cantidad se multiplicará por el índice corrector de temporada.
- La cuota mínima resultante de aplicar el porcentaje establecido para cada actividad en la Orden de aprobación de los módulos sobre la cuota devengada por operaciones corrientes incrementada en el importe de las cuotas soportadas fuera del territorio de aplicación del impuesto y devueltas al empresario o profesional en el ejercicio.

  En las actividades de temporada la cuota mínima se multiplicará por el índice corrector de temporada.

  Hay que aclarar que en el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, no existe cuota mínima.

Cuotas trimestrales

Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado tienen que presentar cuatro autoliquidaciones con arreglo al modelo determinado por el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

En los veinte primeros días de los meses de abril, julio y octubre, efectuará autoliquidaciones ordinarias (modelo 303) en las que realizará el ingreso a cuenta de una parte de la cuota derivada del régimen simplificado, correspondientes al primer, segundo y tercer trimestre, respectivamente.

La autoliquidación final (modelo 303) en la que se determina la cuota derivada del régimen simplificado del ejercicio se presenta durante los treinta primeros días del mes de enero del año posterior.

El ingreso a cuenta resultará de aplicar un porcentaje señalado en la Orden de aprobación de los módulos del régimen simplificado, a la cuota devengada por operaciones corrientes.

Los empresarios que realicen actividades acogidas al régimen simplificado distintas de las de las agrícolas, ganaderas y forestales podrán reducir en un 20 por ciento los porcentajes para el cálculo del ingreso a cuenta correspondiente a la primera cuota trimestral del ejercicio 2021, establecidos en el número 3 de las Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IVA del Anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre.

Dicha reducción será del 35 por ciento para las actividades de comercio al por menor, hostelería y transporte clasificadas en los siguientes epígrafes de IAE: 653.2, 653.4 y 5, 654.2, 654.5, 654.6, 659.3, 663.1, 671.4, 671.5, 672.1, 2 y 3, 673.1, 673.2, 675, 676, 681, 682, 683 y 721.1 y 3.

Para el cálculo del ingreso correspondiente a cada uno de los tres primeros trimestres, se tomarán los módulos e índices correctores referidos al día 1 de enero de cada año. Si no pudieran determinarse en esa fecha se tomarán los del año anterior o los existentes a la fecha del inicio de la actividad, si es posterior al 1 de enero.

Los empresarios o profesionales que realizan actividades en régimen simplificado presentarán el modelo 303 con independencia de que realicen simultáneamente otras actividades en Régimen general.

Resultado del régimen simplicado

Una vez calculada la cuota derivada del régimen simplificado, habrá que detraer los ingresos a cuenta realizados en el ejercicio.

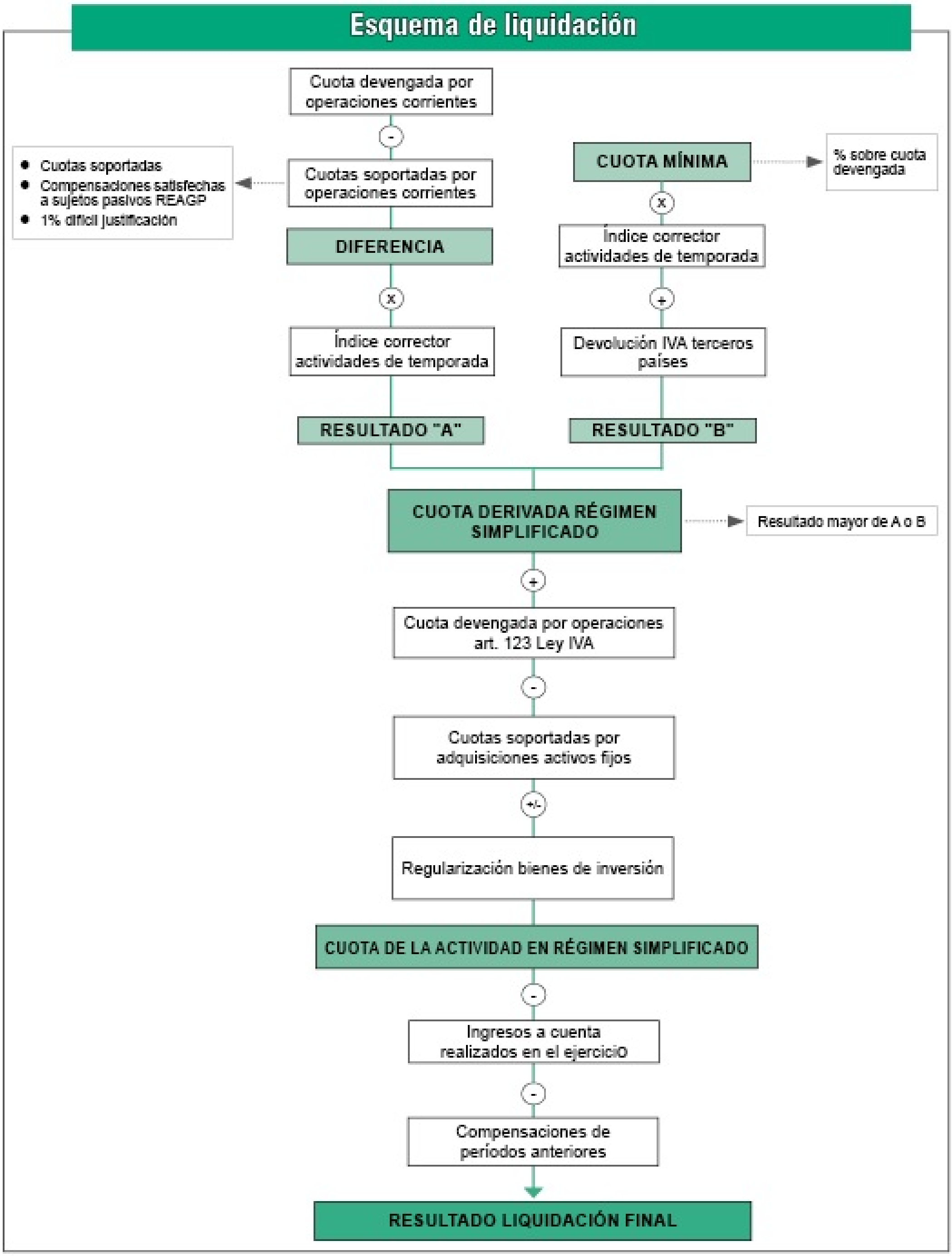
La cuota derivada del régimen simplificado deberá incrementarse en el importe de las cuotas devengadas en las siguientes operaciones:

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Entregas de activos fijos materiales y transmisión de activos fijos inmateriales.
- Operaciones con inversión del sujeto pasivo.

Asimismo, podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de activos fijos destinados al desarrollo de la actividad. La deducción de estas cuotas puede efectuarse con arreglo a las normas generales establecidas en el artículo 99 de la Ley del Impuesto, en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se hayan soportado o satisfecho o en los sucesivos, con los límites establecidos en dicho artículo. No obstante, cuando el empresario o profesional liquide en la autoliquidación del último período del ejercicio las cuotas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de activos fijos o a adquisiciones de tales activos con inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una autoliquidación anterior a aquélla en que se liquiden tales cuotas.

En el caso de adquisición de vehículos, las reglas de deducibilidad de las cuotas de IVA son las mismas tanto en el régimen general como en el simplificado, no existiendo diferencias respecto a la necesidad de afectación y presunciones, y sin perjuicio de la posible solicitud de devolución del IVA, por transportistas, taxistas y mensajeros mediante el modelo 308.

Esquema de liquidación



Circunstancias extraordinarias

Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el titular del Ministerio de Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los índices o módulos.

Para el ejercicio 2021, se mantiene la reducción sobre la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca, según lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre. (BOE de 4 de diciembre).

Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias, aportando las pruebas que consideren oportunas. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones ante la Administración Tributaria, se acordará la reducción de los índices o módulos que proceda.

Asimismo, conforme al mismo procedimiento indicado en el párrafo anterior, se podrá solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Actividades de temporada

Tienen la consideración de actividades de temporada las que habitualmente sólo se desarrollen durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año.

La cuota derivada del régimen simplificado resultante de restar a la cuota devengada por operaciones corrientes las cuotas soportadas por operaciones corrientes, se multiplicará por un índice corrector, en función de los días de duración de la actividad de temporada.

Los **índices correctores de temporada** son los siguientes:

- Hasta 60 días de temporada: 1,5
- de 61 a 120 días de temporada: 1,35
- de 121 a 180 días de temporada: 1,25

En las actividades de temporada, el empresario o profesional deberá presentar las autoliquidaciones trimestrales en los plazos previstos por la normativa del impuesto, aunque la cuota a ingresar sea cero.

Ejemplo:

Don R.H.G. ejerce la actividad de heladería, estando matriculado en el epígrafe 676 del IAE durante los meses de verano. Todos los años comienza la actividad el 16 de junio finalizándola el 15 de septiembre.

Los datos de su actividad en el ejercicio 2020 fueron los siguientes:

- Número de personas empleadas: 1 persona trabajando 650 horas.
- Potencia eléctrica: 10 kW contratados.
- Mesas: 4 mesas de 4 personas.

Los datos de la actividad correspondientes al ejercicio 2021 son los siguientes:

- Además de las 650 horas trabajadas por él, contrata a una persona media jornada, que realiza un total de 360 horas.

- La potencia eléctrica y el número de mesas es el mismo que durante el año anterior.
- Las cuotas soportadas por operaciones corrientes ascienden a 903,47 euros. Determinar los ingresos a cuenta y la cuota anual correspondiente al año 2021.

Solución:

1. **Determinar si la actividad es de temporada:**

   La actividad es de temporada ya que se ejerce con habitualidad durante una época del año y su duración es inferior a 180 días; en concreto, 92 días.

2. **Determinación de la cuota devengada. Como no se pueden determinar los datos base al 1 de enero se toman los del año anterior:**

   Durante el año 2020 ejerció la actividad 92 días.
   Personal empleado: 650 horas/1800 h(*) = 0,36 personas
   Potencia eléctrica: 10 kw x 92 días/365 días = 2,52 kw
   Mesas: 4 mesas x 92 días/365 días = 1,00 mesas
   (*) 1 persona no asalariada = 1800 h.

   Cuota devengada anual:

   0,36 personas x 3.817,55: 1.374,32 euros
   2,52 kw x 141,72: 357,13 euros
   1,00 mesas x 46,05: 46,05 euros
   Total: 1.777,50 euros

   Cuota devengada diaria: Durante 2020 ejerció la actividad 92 días.

   1.777,50 / 92 días = 19,32 euros/día.

3. **Determinar el ingreso a cuenta:**

Trimestre	Cuota diaria		Nº días trimestre	Resultado		Porcentaje		Indice corrector	Ingreso a/c
1º	19,32 euros/día	x	0 dias	0	x	0,06	x	1,35	---
2º	19,32 euros/día	x	15 días	289,8	x	0,06	x	1,35	23,47 euros
3º	19,32 euros/día	x	77 días	1.487,64	x	0,06	x	1,35	120,49 euros
4º	Cálculo de la cuota anual								

Nota a la tabla:

(1) Los módulos y porcentajes son los fijados por la Orden Ministerial HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, para el cálculo de la cuota trimestral de la actividad del ejercicio 2021 (BOE de 4 de diciembre). **(volver porcentaje)**

4. Cálculo de la cuota anual. Durante el año 2021 ejerció la actividad 92 días.

La liquidación final del año 2021 se presenta durante los treinta primeros días del mes de enero de 2022.

Personal empleado:

650 horas/ 1.800 horas = 0,36 personas
360 horas/ 1.800 horas = 0,20 personas
Total: 0,56 personas

Potencia eléctrica: 10 kw x 92 días /366 días = 2,51 kw

Mesas: 4 mesas x 92 días /366 días = 1,00 mesas

Cuota devengada por operaciones corrientes:

0,56 personas x 3.817,55 euros/persona: 2.137,83 euros
2,51 kw x 141,72 euros/kw: 355,72 euros
1,00 mesas x 46,05 euros/mesa: 46,05 euros
Total: 2.539,60 euros

Cuotas soportadas operaciones corrientes:

Cuotas soportadas: 903,47 euros
1% difícil justificación: 25,39 euros
Total: 928,86 euros

Cálculo de la cuota anual:

a. Cuota devengada por operaciones corrientes: 2.539,60 euros

   Cuotas soportadas por operaciones corrientes: -928,86 euros

   Total: 1.610,74 euros

   Índice corrector de temporada: (1.610,74 x 1,35) = 2.174,5 euros

b. Cuota mínima (2.539,60 x 20%(*) = 507,92 euros

   Índice corrector de temporada: 507,92 x 1,35 = 685,69 euros

   Resultado de la cuota anual: 2.174,50 euros

   (*) Porcentaje fijado para la determinación de la cuota mínima por operaciones corrientes.

Liquidación 4.º Trimestre:

Resultado de la cuota anual: 2.174,50 euros

Ingresos a cuenta del ejercicio: -143,96 euros
A ingresar: 2.030,54 euros

Régimen simplificado aplicado a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Están incluidas en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes actividades:

- Ganadería independiente.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Otros trabajos, servicios y actividades accesorias prestados por agricultores, ganaderos y titulares de explotaciones forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas y forestales desarrolladas en régimen de aparcería.
- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales.

Estas actividades quedarán excluidas del régimen simplificado cuando se den las siguientes circunstancias:

- Que la suma de ingresos de estas actividades, más las agrícolas, ganaderas y forestales que estén en el REAGP, supere los 250.000 euros, sin incluir subvenciones corrientes o de capital, ni indemnizaciones, así como tampoco el IVA ni en su caso, el recargo de equivalencia. En este caso, la cuota del IVA se calculará según el régimen general.
- En el caso de las actividades «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores y/o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el REAGP», y «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el REAGP» quedarán excluidas de este régimen si el conjunto de ingresos imputable a ellas resulta superior al correspondiente a las actividades agrícolas y/o ganaderas o forestales.

Asimismo, les son aplicables las demás causas de exclusión expuestas anteriormente (ver ámbito de aplicación y renuncia al régimen).

Cálculo de la cuota derivada del régimen simplificado en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes, en el supuesto de actividades en que se realice la entrega de productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios, se multiplicará el **volumen total de ingresos**, excluidas las subvenciones, las indemnizaciones, así como el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, por el **«índice de cuota devengada por operaciones corrientes»** que corresponda a la actividad desarrollada.

En el caso de que la actividad sea de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, el volumen total de ingresos se sustituirá por el **valor de los productos naturales utilizados en el proceso**, a precio de mercado. La imputación de la cuota devengada por operaciones corrientes en estas actividades se producirá en el momento en que los productos naturales sean incorporados a los citados procesos de elaboración, transformación o manufactura. Asimismo, la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, establece ciertas peculiaridades en cuanto a los productos sometidos a dichos procesos con anterioridad al 1 de enero de 1998 y que son objeto de entrega a partir del 1 de enero de 2021, así como también en el supuesto de entregas efectuadas en régimen de depósito distinto de los aduaneros.

Respecto a la deducción de las cuotas soportadas por operaciones corrientes, no hay especialidad respecto de las demás actividades del régimen simplificado.

En la determinación de la cuota derivada del régimen simplificado, conviene destacar que **no existe cuota mínima** y por tanto será la diferencia entre cuotas devengadas y cuotas soportadas por operaciones corrientes.

Para el cálculo del ingreso a cuenta a efectuar en las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres, se aplicará el «índice de cuota devengada por operaciones corrientes» al volumen total de ingresos del trimestre y al resultado se le aplicará un porcentaje determinado para cada actividad en la Orden por la que se aprueban los índices o módulos para cada ejercicio.

Ejemplo:

En el primer trimestre de 2021, una explotación agrícola en la que no se ha renunciado al régimen simplificado ni al REAGP vende fruta a empresarios por importe de 80.000 euros, habiendo prestado servicios de engorde de ganado de terceros por importe de 6.000 euros. Los restantes trimestres únicamente presta servicios de los indicados por importe de 7.200, 7.800 y 6.600 euros, respectivamente. En 2020 la actividad de engorde de ganado de terceros excedió del 20% del volumen de operaciones de la actividad agrícola. (Por lo tanto la actividad ya no se considera incluida en el REAGP).

Por las actividades en REAGP, venta de fruta, cobrará del comprador la compensación del 12% sin tener que practicar ninguna liquidación, como vimos al hablar del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Por los servicios de engorde, repercutirá IVA al tipo reducido, debiendo liquidar el Impuesto trimestralmente en función del volumen de operaciones de cada uno de ellos.

Las cuotas de IVA soportado deducible en la actividad de servicio de engorde de ganado de terceros ascienden a 1.000 euros.

Trimestre	Ingresos		Índice(*)		Porcentaje(*)	Ingreso a/c
1º	6.000	x	0,10	x	48%	288 euros
2º	7.200	x	0,10	x	48%	345,6 euros
3º	7.800	x	0,10	x	48%	374,4 euros

(*) Índice de cuota a ingresar y porcentaje que figuran en el Anexo I de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, para la actividad de servicios de cría, guarda y engorde de ganado. (actividad: "otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del REAGP y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves").

4.º trimestre: cuota anual.

La autoliquidación final del año 2021 se presenta durante los treinta primeros días del mes de enero de 2022.

Ingresos		Índice	Cuota devengada operaciones corrientes	Cuota soportada operaciones corrientes	Cuota derivada régimen simplificado
27.600	x	0,10	2.760 euros	-1.027,60 euros	1.732,40 euros

Ingresos a cuenta del ejercicio: 1.008 euros

A ingresar: 724,4 euros

(1) (1.000 + 1% de 2.760)

Obligaciones formales

Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado del IVA deberán cumplir las siguientes obligaciones formales:

a. Llevar un Libro Registro de facturas recibidas, donde anotarán las facturas relativas a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto. Se anotarán separadamente las adquisiciones e importaciones de activos fijos, así como los datos necesarios para efectuar las regularizaciones si fuera preciso.

   Si realizase otras actividades no acogidas al régimen simplificado, deberá anotar separadamente las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado.

b. Deberán llevar un Libro Registro de operaciones si realiza alguna de las actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de ingresos.

c. Deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados.

Gestión del impuesto

Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado tendrán que presentar las siguientes autoliquidaciones:

1. **Autoliquidaciones:**

- Las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres, se presentarán durante los veinte primeros días de los meses de abril, julio y octubre, en el **modelo 303.**

  En estas tres autoliquidaciones se efectuarán los ingresos a cuenta de la cuota del régimen simplificado, así como la liquidación de las operaciones indicadas en el artículo 123, apartado uno, letra B, de la Ley del IVA (adquisiciones intracomunitarias, inversión del sujeto pasivo y transmisión y adquisición de activos fijos), si no se ha optado por la liquidación de tales operaciones en el último trimestre.

  La domiciliación de los pagos de estos ingresos a cuenta de los trimestres primero, segundo y tercero se podrá realizar desde el día 1 hasta el 15 de los meses de abril, julio y octubre, respectivamente.

  No obstante, cuando el último día del plazo para la presentación de las autoliquidaciones, de acuerdo con lo establecido por su normativa reguladora, sea inhábil, el plazo de domiciliación bancaria, se ampliará el mismo número de días que resulte ampliado el plazo de presentación de dichas autoliquidaciones.

- La autoliquidación final correspondiente al cuarto trimestre, se presentará también a través del modelo 303, durante los treinta primeros días del mes de enero del año posterior. Si el resultado es a ingresar, el pago podrá domiciliarse desde el día 1 hasta el 25 del mes de enero.

  No obstante, cuando el último día del plazo para la presentación de la autoliquidación final, de acuerdo con lo establecido por su normativa reguladora, sea inhábil, el plazo de domiciliación bancaria, se ampliará el mismo número de días que resulte ampliado el plazo de presentación de dicha autoliquidación.

  Adicionalmente y con la finalidad de reducir cargas administrativas, se ha establecido que aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos establecidos por Orden ministerial, estarán exonerados de la obligación de presentar la Declaración-resumen anual del IVA (modelo 390) conforme a lo establecido en el artículo 71 del Reglamento del IVA. Dicha exoneración no tiene carácter opcional.

  El colectivo objeto de exoneración de esta obligación es el integrado por sujetos pasivos del Impuesto obligados a la presentación de autoliquidaciones periódicas, con periodo de liquidación trimestral que tributando solo en territorio común realicen exclusivamente las actividades siguientes:

  a. Actividades que tributen en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, y/o

  b. Actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

  La exoneración se mantendrá en el caso de que realicen, además, actividades por las que no exista obligación de presentar autoliquidaciones periódicas.

  Por lo tanto, el empresario o profesional acogido al régimen simplificado exclusivamente, debe cumplimentar el apartado específico reservado a los sujetos pasivos exonerados de la Declaración-resumen anual del Impuesto requerido a estos efectos en el modelo de autoliquidación del Impuesto (modelo 303) correspondiente al último periodo de liquidación

del año en relación con las actividades a las que se refiere la declaración y el detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Esta exoneración no procede en el caso de que no exista obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio por haber declarado la baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores antes del inicio del mismo.

2. **Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido:** además de las autoliquidaciones descritas (modelo 303), deberán presentar la Declaración-resumen anual del IVA, **modelo 390**, los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial que no cumplan los requisitos establecidos por Orden ministerial para ser objeto de exoneración de la obligación de presentar la Declaración-resumen anual del IVA conforme a lo establecido en el artículo 71 del Reglamento del IVA.

Supuesto práctico

Don “XX” ejerce la actividad de Cafetería, epígrafe 672.1, desde el año 2015.

La actividad la desarrolla en un local arrendado por el que paga 760 euros mensuales (más IVA). Desde que comenzó, el contribuyente está acogido al régimen simplificado del IVA y ha desarrollado la actividad con los siguientes elementos:

- Potencia eléctrica: 20 kw
- Mesas:
    - 4 mesas para 4 personas
    - 2 mesas para 2 personas
- Máquinas tipo «B»: 2 máquinas

En cuanto al personal empleado en el negocio, trabajan el titular y 2 empleados a tiempo completo durante todo el año; un trabajador de 18 años 900 horas, desde el 1 de febrero, y dos trabajadores, desde el 1 de julio al 30 de septiembre, que han trabajado 720 horas cada uno.

En 2020, el número de trabajadores fue de 2 trabajadores a jornada completa durante todo el año más el titular de la actividad.

Otros datos a tener en cuenta:

- El 1 de julio de 2021 ha adquirido un horno eléctrico por 450 euros y el 13 de octubre ha repuesto el mobiliario por 2.000 euros.
- El 30 de noviembre adquiere servilletas, posavasos y otro material en Portugal por 2.500 euros.
- Al finalizar el año, el importe total del IVA soportado en operaciones corrientes asciende a 9.330 euros.

    1. Calcular el ingreso a cuenta de los tres primeros trimestres.
    2. Determinar la cuota anual por la actividad.

3. Determinar el resultado de la autoliquidación final del cuarto trimestre.

- En el ejercicio 2021 el volumen de operaciones en régimen simplificado ha ascendido a 130.000 euros.

Solución:

1. **Cálculo del ingreso a cuenta:**

Actividad: cafetería Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3			
Módulo	**Definición**	**Unidad**	**Cuota devengada anual por unidad**
1	Personal empleado	Persona	2.356,07
2	Potencia eléctrica	Kw contratado	124,00
3	Mesas	Mesa	70,86
4	Máquinas tipo «A»	Máquina tipo «A»	221,43
5	Máquinas tipo «B»	Máquina tipo «B»	832,60
6	Comisiones por loterías	Euro	0,21
Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes			

Datos base a 1 de enero de 2021:

Personal empleado: 3 personas x 2.356,07 = 7.068,21 euros
Potencia eléctrica: 20 kw x 124,00 = 2.480,00 euros
Mesas: 5 mesas x 70,86 = 354,30 euros
Máquinas tipo «B»: 2 máquina x 832,60 = 1.665,20 euros
Total: 11.567,71 euros
Ingreso a cuenta (4% x 11.567,71) = 462,71 euros.
Opta por deducir el IVA soportado de los activos fijos en la declaración del último trimestre.
Cuota trimestral 1T, 2T y 3T: 462,71 euros.
(Consulte el 1T del modelo 303)

2. **Cuota anual de la actividad:**

Actividad: cafetería Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3			
Módulo	**Definición**	**Unidad**	**Cuota devengada anual por unidad**
1	Personal empleado	Persona	2.356,07
2	Potencia eléctrica	Kw contratado	124,00
3	Mesas	Mesa	70,86
4	Máquinas tipo «A»	Máquina tipo «A»	221,43
5	Máquinas tipo «B»	Máquina tipo «B»	832,60
6	Comisiones por loterías	Euro	0,21
Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes			

Cuota devengada por operaciones corrientes:

Personal empleado: 4,10 personas x 2.356,07 = 9.659,89 euros
Potencia eléctrica: 20 kw x 124,00 = 2.480,00 euros
Mesas: 5 mesas x 70,86 = 354,30 euros
Máquinas tipo «B»: 2 máquinas x 832,60 = 1.665,20 euros
Total: 14.159,39 euros

Cuota derivada del régimen simplificado: la mayor de las siguientes cantidades:

A. Cuota devengada por operaciones corrientes: 14.159,39 euros

Cuotas soportadas por operaciones corrientes:

Cuotas soportadas: 9.330,00 euros (*)
1% difícil justificación: 141,59 euros
9.471,59 euros
Cuotas soportadas 9.330,00 euros + 1% difícil justificación: 141,59 euros
Diferencia: (14.159,39 - 9.471,59)= 4.687,80 euros

(*) Las cuotas soportadas por el alquiler del local son cuotas soportadas por operaciones corrientes y, por tanto, están incluidas en el importe total por este concepto. Si el local fuese propio, las cuotas soportadas en su adquisición serían deducibles como activos fijos.

B. **Cuota mínima:** (13% de 14.159,39 euros): **1.840,72 euros**

Por tanto, la cuota derivada del régimen simplificado es **4.687,80 euros**

Cuota anual:

Cuota derivada del régimen simplificado: 4.687,80 euros
Cuota devengada adquisiciones intracomunitarias de bienes (2.500 euros x 21%): 525,00 euros
IVA deducible activos fijos (450 x 21% + 2.000 x 21%): -514,5 euros
Cuota anual: **4.698,30 euros**

Resultado de la autoliquidación final:

Cuota anual: 4.698,30 euros
Ingresos a cuenta del ejercicio: (462,71 x 3): -1.388,13 euros

Resultado declaración 4.º trimestre: 3.310,17 euros

(Consulte el 4T del modelo 303)

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

1. ¿Cuándo se considera que una actividad es independiente, a efectos de la aplicación de este régimen?

Cuando aparezca recogida de manera específica en la Orden Ministerial que regule el régimen simplificado.

2. ¿Cómo se computa el personal empleado en el régimen simplificado del IVA?

Tanto el personal empleado no asalariado como el asalariado se cuantifica según las reglas de la instrucción para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF.

3. ¿Cómo se renuncia al régimen simplificado?

La renuncia se efectuará a través de una declaración censal (modelos 036 ó 037), al tiempo de presentar la de comienzo de actividad o, en su caso, en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efectos. Éstos abarcarán un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes, en que pudiera ser aplicable el régimen, salvo que se revoque en el mes de diciembre.

También cabe la renuncia tácita cuando se presente en plazo la autoliquidación del primer trimestre del año aplicando el régimen general, o cuando se presente en plazo la primera autoliquidación, aplicando el régimen general, del trimestre inmediatamente posterior al comienzo de la actividad, si ésta se inició comenzado el año.

4. ¿Qué modelos deben presentar los empresarios o profesionales que realizan actividades en régimen simplificado?

Los empresarios y profesionales que realicen actividades en régimen simplificado deben presentar trimestralmente el modelo 303 de autoliquidación de IVA. De este modo se agrupan en un único modelo 303 de autoliquidación del IVA, todos los supuestos de presentación de autoliquidaciones que incumben a los sujetos pasivos del Impuesto con obligaciones periódicas

de declaración, con la única excepción de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades y los regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos.

Además, tendrán que presentar una declaración resumen anual, modelo 390, salvo que conforme se establece en el artículo 71 del Reglamento del IVA, por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública sean exonerados de esta obligación. Actualmente están exonerados de presentar el modelo 390 los empresarios o profesionales que tributando sólo en territorio común estén acogidos al régimen simplificado exclusivamente y/o que además realicen exclusivamente la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos (o actividades por las que no exista obligación de presentar autoliquidaciones periódicas).

5. ¿Cuál es el plazo de presentación del modelo 303 y resumen anual modelo 390?

La presentación de la autoliquidación y, en su caso, el ingreso del modelo 303 se efectuará en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente período de liquidación trimestral, excepto la del último período de liquidación (4T), que deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero. En su caso, también deberá presentarse con la declaración-resumen anual modelo 390 (puede no ser exigible la presentación de la declaración resumen anual si así se establece por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública) durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

En el caso de que el vencimiento del plazo coincida con un sábado o día inhábil se entenderá que el plazo finaliza el primer día hábil siguiente.

6. ¿Qué cuotas puede deducir un empresario que tiene dos actividades, una que tributa en simplificado y otra en recargo de equivalencia?

- Las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios empleados en el sector de actividad en simplificado, serán deducibles con arreglo a la normativa que regula ese régimen.
- No serán deducibles, en ninguna medida, las cuotas soportadas en relación con bienes y servicios utilizados en el sector en recargo de equivalencia.
- Las cuotas soportadas o satisfechas en relación con bienes y servicios utilizados simultáneamente en ambos sectores diferenciados, serán deducibles en un 50 por ciento a efectos del régimen simplificado.

7. ¿Es posible minorar el importe a ingresar en caso de incapacidad del titular?

Sí. Se podrá solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Capítulo 8. La gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido

Introducción

Todas las operaciones realizadas por un sujeto pasivo han de quedar anotadas en los correspondientes Libros Registro específicos del IVA, debiendo dicho sujeto pasivo presentar una autoliquidación única en cada período de liquidación comprensiva de todas sus actividades realizadas, cualquiera que sea el régimen de tributación de aquéllas y el lugar donde se realicen.

El período de tiempo que comprende cada autoliquidación se denomina período de liquidación, que puede ser mensual o trimestral.

Con carácter general, todos los sujetos pasivos presentarán autoliquidaciones trimestrales, salvo los inscritos en el registro de devolución mensual, las Grandes Empresas con un volumen de operaciones a efectos de IVA en el año natural inmediato anterior superior a 6.010.121,04 euros y los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Las Administraciones Públicas, aquellos obligados tributarios adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de la Unidades de Gestión de Grandes Empresas, los obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, y las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, están obligadas a la presentación electrónica por Internet utilizando un certificado electrónico reconocido.

A efectos de este impuesto, tienen la condición de Grandes Empresas los siguientes sujetos pasivos:

1. Aquéllos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en la Ley del IVA, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

2. Aquéllos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros.

   Esta disposición resultará aplicable a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.

Ejemplo:

La sociedad A adquirió el 3 de julio del año N un conjunto global de activos y pasivos constitutivos de una unidad de negocio. En el año N-1 el volumen de operaciones de la entidad A no superó los 6.010.121,04 euros. En el año N-1, el volumen de operaciones del negocio adquirido superó el importe de 6.010.121,04 euros. (DGT V1215-19).

La entidad A tendrá período de liquidación mensual desde el 1 de octubre del año N. Desde esta fecha estará obligada a llevar los libros registro en la Sede electrónica de la AEAT.

Estos sujetos pasivos están adscritos a unidades especiales de Gestión, por lo que todas sus actuaciones relacionadas con la gestión tributaria se circunscribirán al ámbito de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas, a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios o a la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Los sujetos pasivos del IVA deben realizar la determinación de la deuda tributaria, mediante autoliquidaciones ajustadas a los modelos aprobados por el Ministro de Hacienda y Función Pública, debiendo ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que a lo largo de este capítulo se irán exponiendo.

No tienen obligación de efectuar las autoliquidaciones aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas de los artículos 20 (exenciones en operaciones interiores) y 26 (adquisiciones intracomunitarias exentas) de la Ley del IVA, excepto las entidades incluidas en el Régimen Especial de Grupos de Entidades que deberán presentar en todo caso el modelo 322, habida cuenta de la especialidad del régimen de tributación.

En las importaciones de bienes, el impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

No obstante, la recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación podrá efectuarse a través de la autoliquidación correspondiente al período en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada por la Aduana, siempre que el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal y tenga periodo de liquidación mensual. Para poder realizar este ingreso diferido del IVA a la importación deberá ejercitarse esta opción con carácter general durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que vaya a surtir efecto.

Los empresarios o profesionales que, cumpliendo los requisitos, no opten por la aplicación del régimen de importación, podrán optar por una modalidad especial para la declaración y el pago del IVA a la importación cuando concurran los siguientes requisitos:

- Que el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros.
- Que se trate de bienes que no sean objeto de impuestos especiales.
- Que el destino final de la expedición o transporte de los bienes sea el territorio de aplicación del impuesto.

Las autoliquidaciones del IVA

Cada sujeto pasivo presentará un único modelo de declaración por período de liquidación, con independencia del tipo de actividad realizada a efectos del IVA. **La presentación de la autoliquidación se realizará incluso en los períodos en los que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas,** salvo cuando se trate de declaraciones no periódicas que sólo se presentarán cuando se realice el hecho que motiva su presentación.

Los sujetos pasivos deben presentar una autoliquidación única en cada periodo de liquidación, salvo:

- En los casos en los que la Administración tributaria autorice la presentación conjunta, en una sola declaración, de las autoliquidaciones correspondientes a diversos sujetos pasivos.
- En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, en cuyo caso, deberán presentarse dos declaraciones-liquidaciones por el periodo de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

Modelos de presentación

1. Modelos de presentación periódica

Regímenes	Modelo	Periodicidad
Modelo general	303	trimestral / mensual
Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios	369	trimestral / mensual
Régimen grupo entidades	322-353	mensual

Los sujetos pasivos que cumplimenten modelos de presentación periódica trimestral presentarán, en el mismo plazo que deban presentar la autoliquidación del último trimestre natural, una declaración resumen, modelo 390, comprensiva de las diferentes declaraciones periódicas presentadas, con excepción de los que presenten el modelo 369 y de aquellos sujetos pasivos que resulten exonerados mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública de la obligación de presentar esta declaración resumen anual, modelo 390 (artículo 1 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre).

Las formas de presentación habilitadas para el **modelo 303** son las siguientes dependiendo del sujeto pasivo obligado a la presentación:

1. Las personas físicas, no obligadas a utilizar certificado electrónico, podrán presentar sus declaraciones mediante el sistema Cl@ve o mediante la presentación del formulario del modelo 303 impreso generado mediante la utilización del servicio de impresión ubicado en la

Sede electrónica (predeclaración).

2. Las entidades, no obligadas a utilizar certificado electrónico, podrán presentar su declaración, mediante la presentación del formulario del modelo 303 impreso generado mediante la utilización del servicio de impresión ubicado en la Sede electrónica (predeclaración).

3. Los obligados a la utilización de un certificado electrónico reconocido: Las Administraciones Públicas, aquellos obligados tributarios adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de la Unidades de Gestión de Grandes Empresas, los obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, y las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

En la página web de la Agencia Tributaria se incorpora un servicio de ayuda a la cumplimentación del modelo 303 para arrendadores que puede ser utilizado exclusivamente por arrendadores de locales y viviendas urbanos que no lleven a cabo otra actividad, y siempre que durante el trimestre no hayan realizado operaciones de arrendamiento con opción de compra, servicios complementarios de hostelería o Adquisiciones de bienes o servicios a proveedores extranjeros o establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla. Asimismo, se incorpora el servicio de ayuda a la confección del modelo 303 para autónomos o PYMES que cumplan determinados requisitos (no apliquen prorrata ni sectores diferenciados, no realicen operaciones de comercio exterior, no tengan clientes que estén en recargo de equivalencia, no estén incluidos en régimen de caja ni sean destinatarios del mismo, no tengan operaciones en las que se aplique la inversión de sujeto pasivo).

Por último, se recuerda que en la página web de la Agencia Tributaria se ha incorporado también el servicio de ayuda «Pre303.Un servicio para todos» para la cumplimentación del modelo 303 disponible para TODOS los contribuyentes según su perfil de actividad.

Las formas de presentación habilitadas para el **modelo 390** son las siguientes:

- **Con certificado electrónico.** Podrá ser utilizado por todos los sujetos pasivos. No obstante, es obligatorio su uso para los sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual, aquellos que tengan la condición de gran empresa o estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, los que tributen en Régimen especial del grupo de entidades, las Administraciones Públicas, así como aquellos que tengan forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

- **Con Cl@ve o sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario establecido.** Este sistema podrá ser utilizado por todas las personas físicas no obligadas a la utilización de certificado electrónico.

La presentación de los **modelos 322 y 353** se deberá efectuar de forma obligatoria por vía telemática a través de Internet con certificado electrónico reconocido.

La presentación del **modelo de autoliquidación 369** «Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes», podrá realizarse:

- Por los sujetos pasivos acogidos al «Régimen exterior a la Unión» con certificado electrónico reconocido.

- Por los sujetos pasivos acogidos al «Régimen de la Unión» o al «Régimen de importación» con certificado electrónico reconocido y con Cl@ve, si el sujeto pasivo es una persona física.

2. Modelos de presentación no periódica

Deberán presentar autoliquidación especial de carácter no periódico, los siguientes sujetos pasivos por las operaciones sujetas indicadas y en los modelos que se señalan a continuación:

Obligados	Operaciones	Modelo
Particulares	• Entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos (solicitud de devolución)	308
	• Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos • Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	309
Personas jurídicas no empresarios	• Entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos (solicitud de devolución)	308
	• Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos • Adquisición intracomunitaria bienes • Inversión del sujeto pasivo • Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	309
Sujetos pasivos que realicen sólo operaciones sin derecho a deducción	• Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos • Adquisición intracomunitaria bienes • Inversión del sujeto pasivo • Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	309
Sujetos pasivos acogidos al recargo de equivalencia	• Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos • Adquisición intracomunitaria bienes • Inversión del sujeto pasivo • Entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas	309
	• Reintegro de cuotas reembolsadas a viajeros	308
	• Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	309

Obligados	Operaciones	Modelo
Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	• Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos • Adquisición intracomunitaria bienes • Inversión del sujeto pasivo • Entregas de bienes de inversión, de naturaleza inmobiliaria sujetas y no exentas • Ingreso de las regularizaciones practicadas como consecuencia del inicio de la aplicación del régimen especial • Reintegro de las compensaciones indebidamente percibidas	309
	• Reintegro de compensaciones a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	341
	• Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	309
Transportistas de viajeros o de mercancías en régimen simplificado	• Adquisición de medios de transporte, afectos a dicha actividad, de categoría N1, N2 y N3 y que soliciten la devolución de las cuotas de IVA soportadas en su adquisición	308
Empresarios o profesionales adjudicatarios en subastas administrativas o judiciales	• Entregas de bienes o prestaciones de servicios en el marco de los procedimientos de ejecución forzosa excepto entregas de bienes inmuebles	309
Personas jurídicas, empresarios o profesionales art. 5.Cuatro LIVA	• Adquisiciones intracomunitarias de servicios	309
Entes públicos o establecimientos privados de carácter social	• Solicitud de devolución de cuotas no deducidas totalmente en la adquisición de bienes objeto de entrega posterior a Organismos reconocidos que los exporten en el marco de actividades humanitarias	308
Beneficiarios del tipo reducido art. 91.Dos.1.4º LIVA	• Incumplimiento requisitos para beneficiarse de la aplicación del tipo reducido en las operaciones de entrega y adquisición intracomunitaria de vehículos	309

Plazos de presentación

1. Autoliquidaciones trimestrales

- Del 1 al 20 del mes siguiente al período de liquidación (abril, julio, octubre).

- La autoliquidación del cuarto trimestre del año, se presentará del 1 al 30 de enero.

  En este plazo también deberá presentarse, en su caso, la declaración resumen anual, modelo 390.

2. Autoliquidaciones mensuales

Del 1 al 30 del mes siguiente al período de liquidación, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la autoliquidación correspondiente al mes de enero.

3. Autoliquidaciones no periódicas

Las autoliquidaciones no periódicas solamente se presentarán en aquellos períodos en los que se hayan realizado las operaciones por las que el sujeto pasivo está obligado a liquidar el impuesto. Los plazos son los mismos que los establecidos para las autoliquidaciones trimestrales: del 1 al 20 de abril, julio y octubre, y del 1 al 30 de enero.

Excepciones:
Cuando se trate de adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos: treinta días naturales desde la operación y, en cualquier caso, antes de su matriculación definitiva (modelo 309).

Sujetos pasivos ocasionales por las entregas de medios de transporte nuevos: treinta días naturales desde la entrega (modelo 308).

Sujetos pasivos transportistas en régimen simplificado por la adquisición de medios de transporte de categoría N1, N2 y N3 afectos a la actividad: 20 días naturales del mes siguiente a aquél en el cual se ha realizado la adquisición (modelo 308).

Procedimientos judiciales o administrativos de ejecución forzosa: un mes a contar desde el pago del importe de la adjudicación, no pudiendo procederse a dicha presentación con anterioridad a la expedición de la factura que documenta la operación (modelo 309).

Los sujetos pasivos que tengan la consideración de Ente Público o de establecimiento privado de carácter social por las operaciones realizadas en el marco de actividades humanitarias: tres meses desde que se haya realizado la entrega de bienes que origina el derecho a la devolución (modelo 308).

Nota:

En caso de que el último día de presentación de la autoliquidación de IVA sea **inhábil** (el sábado es día inhábil) la fecha límite de presentación **se traslada al día hábil inmediato posterior**.

Formas de presentación

<table>
<tr><th>Modelo</th><th>A ingresar</th><th>A devolver</th><th>A compensar o sin actividad</th></tr>
<tr><td rowspan="2">303</td><td colspan="3">La presentación será con carácter general por vía electrónica.
No obstante, cuando los sujetos pasivos no obligados a la utilización del certificado electrónico, presenten el modelo 303 en formato impreso generado mediante la utilización del servicio de impresión ubicado en la Sede electrónica, la predeclaración se presentará:</td></tr>
<tr><td>En cualquier entidad de depósito sita en territorio español que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria.</td><td>En la entidad de depósito sita en territorio español que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria donde se desee recibir la devolución o en la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del declarante.</td><td>Por correo certificado o entrega personal en la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del declarante.</td></tr>
<tr><td>322, 353, 369, 308, 341</td><td colspan="3">Se establece la presentación obligatoria por vía electrónica para dichos modelos</td></tr>
<tr><td rowspan="2">309</td><td colspan="3">La presentación será con carácter general por vía electrónica.
No obstante, cuando los sujetos pasivos presenten el modelo 309 en formato impreso generado mediante la utilización del servicio de impresión ubicado en la Sede electrónica la predeclaración se presentará:</td></tr>
<tr><td>En cualquier entidad de depósito sita en territorio español que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria.</td><td>---</td><td>---</td></tr>
<tr><td>390</td><td colspan="3">Electrónicamente por internet</td></tr>
</table>

Devoluciones

Supuesto general de devolución

Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, pueden solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

> Deben presentar la autoliquidación por vía electrónica a través de internet o si se trata de predeclaración en la entidad bancaria colaboradora en la que pretenden recibir la devolución o en la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal.

La Administración está obligada a practicar liquidación provisional en el plazo de seis meses desde que termine el plazo de presentación de la declaración. En autoliquidaciones presentadas

fuera de plazo, los 6 meses se computarán desde la fecha de su presentación. Cuando de la declaración o de la liquidación provisional resulte una cantidad a devolver, procederá a su devolución de oficio. Si la liquidación provisional no se practica en este plazo, procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada.

Transcurrido el plazo de 6 meses citado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo y hasta la fecha de ordenamiento del pago de la devolución sin necesidad de que se reclame por el sujeto pasivo.

Las devoluciones se realizarán por transferencia bancaria. No obstante, cuando concurran circunstancias excepcionales que lo justifiquen, la devolución se podrá realizar mediante cheque cruzado o nominativo del Banco de España.

Las autoliquidaciones del IVA con resultado a devolver y con solicitud de emisión mediante cheque nominativo o cruzado, se presentarán junto con un escrito solicitando dicha forma de devolución en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal del declarante.

Devoluciones a los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual

Para poder solicitar la devolución del saldo existente al término de cada período de liquidación, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual. En otro caso, sólo podrán solicitar la devolución del saldo que tengan a su favor al término del último período de liquidación de cada año natural.

El registro de devolución mensual se gestiona por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

Requisitos

Serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurran los siguientes requisitos:

a. Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal.

b. Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias.

c. Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal.

d. Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.

e. En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades, la inscripción en el registro sólo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

El incumplimiento de los requisitos por parte de cualquiera de estas entidades conllevará la no admisión o, en su caso, la exclusión del registro de devolución mensual de la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

La solicitud de inscripción en el registro y, en su caso, la solicitud de baja, deberán ser presentadas a la Administración Tributaria por la entidad dominante y habrán de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

Las actuaciones dirigidas a tramitar las solicitudes de inscripción o baja en el registro, así como a la comprobación del mantenimiento de los requisitos de acceso al mismo en relación con entidades ya inscritas, se entenderán con la entidad dominante en su condición de representante del grupo.

Procedimiento de inscripción en el registro de devolución mensual

Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos. No obstante, los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior, así como los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas. En ambos casos, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.

La entidad dominante de un grupo que vaya a optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades, en el que todas ellas hayan acordado, asimismo, solicitar la inscripción en el registro, deberá presentar la solicitud conjuntamente con la opción por dicho régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo que ésta, surtiendo efectos desde el inicio del año natural siguiente. En el supuesto de que los acuerdos para la inscripción en el registro se adoptaran con posterioridad, la solicitud deberá presentarse durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas, surtiendo efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.

La presentación de solicitudes de inscripción en el registro fuera de los plazos establecidos conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos podrán entender desestimada la solicitud de inscripción en el registro si transcurridos tres meses desde su presentación, no han recibido notificación expresa de la resolución del expediente.

El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el apartado anterior, o la constatación de la inexactitud o falsedad de la información censal facilitada a la Administración Tributaria, será causa suficiente para la denegación de la inscripción en el registro o, en caso de tratarse de sujetos pasivos ya inscritos, para la exclusión por la Administración Tributaria de dicho registro.

La exclusión del registro surtirá efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se

haya notificado el respectivo acuerdo y determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción o tratándose de sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

Las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos (diciembre en el caso de grupos que apliquen el régimen especial del grupo de entidades regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley del IVA).

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus autoliquidaciones del impuesto exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual.

Devolución a exportadores en régimen de viajeros

La Ley del impuesto declara exentas las entregas de bienes a viajeros, haciendo efectiva esta exención mediante el reembolso al viajero del impuesto soportado. Es decir, en el momento de la compra soportan el impuesto, pero pueden solicitar la devolución posteriormente.

Requisitos

La devolución de las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes por aquellos viajeros no establecidos en el territorio de la Comunidad, se realiza mediante el reembolso de las cantidades satisfechas, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

1. Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad. La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, un documento de identidad u otro medio de prueba admitido en derecho.
2. Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.
3. Que el conjunto de bienes adquiridos no constituya una expedición comercial, es decir, que se trate de bienes adquiridos ocasionalmente para uso personal o familiar o para ser ofrecidos como regalos y que por su naturaleza y cantidad no pueda presumirse su utilización comercial.
4. Que la adquisición de los bienes esté documentada en factura.

Procedimiento

El procedimiento para hacer efectiva la devolución de las cantidades satisfechas en concepto de IVA por los viajeros que no tengan fijada su residencia en territorio de la Comunidad será el siguiente:

1. El vendedor deberá expedir la correspondiente factura y el documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente el impuesto que corresponda. Hay que señalar que, en estos supuestos, el vendedor está obligado en todo caso a expedir factura completa, no pudiendo sustituir ésta por otro documento. En el documento electrónico de reembolso deberá consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte o, en su caso, el número del documento de identidad del viajero.

2. Los bienes tendrán que salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega.

   A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en el documento electrónico de reembolso. Dicho visado se realizará por medios electrónicos cuando la aduana de exportación se encuentre situada en el territorio de aplicación del impuesto.

3. El viajero remitirá el documento electrónico de reembolso visado por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de quince días mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

   El reembolso del impuesto satisfecho también puede hacerse efectivo a través de entidades colaboradoras autorizadas por la AEAT. En este caso, el viajero presentará el documento electrónico de reembolso visado por la Aduana a la entidad, quien abonará el importe.

   Posteriormente estas entidades remitirán los documentos electrónicos de reembolso, en papel o en formato electrónico, a los proveedores, los cuales estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

   El proveedor o, en su caso, la entidad colaboradora, deberán comprobar el visado del documento electrónico de reembolso en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar electrónicamente que el reembolso se ha hecho efectivo.

Devoluciones a los empresarios o profesionales no establecidos en territorio peninsular español o Islas Baleares

Requisitos

1. Pueden solicitar la devolución del IVA que hayan satisfecho o que les haya sido repercutido en el territorio peninsular español o Islas Baleares, aquellos empresarios o profesionales que cumplan los siguientes requisitos:

   a. Ser sujeto pasivo del IVA o tributo análogo en su país de residencia, lo que deberá acreditarse en la forma señalada en el apartado relativo al «Procedimiento para solicitar la devolución».

   b. Estar establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla o en otro territorio tercero. En caso de empresarios o profesionales establecidos en un territorio tercero distinto de

Canarias, Ceuta o Melilla, deberá estar reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

No obstante, no será necesaria esta reciprocidad para obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- el suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el no establecido para su puesta a disposición a un empresario establecido en el mismo para ser utilizado en la fabricación de bienes que al término de su fabricación sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario no establecido.
- los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia en ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del impuesto.

  Tampoco se exigirá dicha reciprocidad en el caso de los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes.

c. No tener en territorio peninsular español o Islas Baleares un establecimiento permanente o, si fuera titular de uno, no haber realizado desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios.

d. Que durante el período a que se refiere la solicitud no hayan realizado en el territorio de aplicación operaciones sujetas al mismo distintas de:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas por inversión.
- Los servicios de transporte y sus servicios accesorios, exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la Ley del IVA .

e. Que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan sido sujetos pasivos del IVA español por aplicación del mecanismo de “inversión del sujeto pasivo” regulado en el artículo 84.Uno.2º y 4º de la Ley del IVA.

2. Las personas establecidas en un territorio tercero no comunitario deberán nombrar previamente un representante residente en el territorio a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento, el cual responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente.

   No obstante, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes, no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración Tributaria.

Esta obligación tampoco será exigible en el caso de empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, ni cuando se trate de empresarios establecidos en la Comunidad Europea.

3. Tratándose de empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, tendrán derecho a solicitar la devolución en la medida en que los bienes o servicios por cuya adquisición o importación se ha soportado el impuesto, se utilicen en la realización de operaciones que les generan el derecho a deducir el IVA soportado, tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente del Estado en donde están establecidos, como de lo dispuesto en la Ley del IVA.

   Para determinar el importe a devolver se aplican las reglas de la prorrata especial. Estas reglas se aplican también a los empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla.

4. No serán objeto de devolución:

   a. Las cuotas que se hubiesen repercutido y soportado indebidamente en el caso de entregas intracomunitarias y entregas con destino a la exportación, exentas del impuesto en ambos casos.

   b. Las cuotas excluidas del derecho a la deducción, según lo establecido en los artículos 95 y 96 de la Ley del IVA.

Plazo y cuantía mínima solicitud de devolución

1. Plazo de solicitud de devolución

El plazo para la presentación de la solicitud de devolución concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas.

2. Cuantía mínima de la solicitud de devolución

El importe del IVA solicitado en una solicitud relativa a un periodo de devolución inferior a un año natural, pero no inferior a tres meses, no podrá ser inferior a 400 euros.

Si la solicitud de devolución se refiere a un período de devolución de un año natural o a la parte restante de un año natural, el importe del Impuesto solicitado no podrá ser inferior a 50 euros.

Procedimiento para solicitar la devolución

La solicitud se presentará en el modelo oficial correspondiente aprobado por la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo (BOE de 30 de marzo):

1. Los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, presentarán el formulario 360 de «Solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto».

2. Los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto,

pero establecidos en otro Estado miembro de la Comunidad presentarán el formulario de solicitud de devolución de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos en dicho territorio pero establecidos en la Comunidad, al que se refiere el artículo 5 de la citada Orden Ministerial, y que se encontrará alojado en el portal electrónico de la Administración Tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante.

3. Los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en otro Estado miembro de la Comunidad, ni en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, presentarán el modelo 361 de «Solicitud de devolución del IVA a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla».

Estos modelos y formularios serán presentados obligatoriamente por vía telemática en las condiciones previstas en la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, modificada por la Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo (BOE 2 de junio). Dicha presentación electrónica puede realizarse utilizando un certificado electrónico reconocido, o a través del sistema Cl@ve en el caso de personas físicas no obligadas a utilizar dicho certificado electrónico.

En relación con el modelo 361 y con carácter previo a la presentación de la solicitud de devolución deberán remitir al órgano competente de la Administración Tributaria, mediante correo certificado, los siguientes documentos:

a. Certificación, expedida por las autoridades competentes del Estado donde esté establecido el solicitante, en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo durante el período al que se refiera la solicitud.

b. Poder de representación original otorgado ante fedatario público a favor de un representante que sea residente, en el que se deberá hacer constar, expresamente, la capacidad del otorgante para actuar en nombre y representación de la persona o entidad representada, el lugar y la fecha en que dicho poder se otorga, el nombre y apellidos o razón social, el domicilio y el número de identificación fiscal del empresario o profesional que confiere el poder, los datos identificativos y el domicilio del representante, así como, las facultades que dicho poder le confiere, entre las que se ha de hacer constar expresamente la facultad que se le confiere para presentar por medios telemáticos el modelo 361. Si el representante pretende, además, estar habilitado para recibir a su nombre por cuenta del solicitante las devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá hacerlo constar expresamente en dicho poder.

   Los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes, no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración Tributaria.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria será la competente para la tramitación y resolución de estas solicitudes de devolución.

Cuando la AEAT estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía

electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la solicitud de devolución. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Asimismo, cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos en el marco del apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración Tributaria durante el plazo de prescripción del impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de ésta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior.

La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrá ser recurrida por el solicitante.

Devolución a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla por el IVA soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en dicho territorio

1. Requisitos

Los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, así como los establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, pueden solicitar la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos en el portal electrónico de la Agencia Tributaria.

Dicho órgano informará sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decidirá su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

El solicitante deberá estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la Agencia Tributaria.

2. Plazo

El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará al día siguiente del final del período de devolución y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas.

3. Procedimiento

Los empresarios y profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, presentarán el formulario 360 de «Solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto» aprobado por la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo (BOE de 30 de marzo), para solicitar la devolución.

Este formulario será presentado obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

Cada uno de los Estados miembros en los que se hayan soportado las cuotas cuya devolución se solicita, podrá optar por exigir la aportación de determinados datos recogidos en este modelo de formulario. Los campos correspondientes a los datos citados estarán disponibles en función de la opción elegida por el Estado miembro de devolución.

La solicitud de devolución únicamente se considera presentada cuando contenga toda la información exigida por el Estado miembro de devolución.

Devolución a los sujetos pasivos en régimen simplificado que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera

Los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera, tributen por el régimen simplificado del Impuesto y, cumplan los requisitos establecidos en las letras b) y c) del artículo 30.3 del Reglamento del IVA, podrán solicitar la devolución de las cuotas deducibles del impuesto, soportadas con ocasión de la adquisición de medios de transporte afectos a dichas actividades.

La solicitud se realizará durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquél en el cual hayan realizado la adquisición de los medios de transporte.

La solicitud de devolución se realizará utilizando el modelo 308 y deberá presentarse obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

Los medios de transporte que hayan sido adquiridos por los sujetos pasivos que ejerzan la

actividad de transporte de mercancías por carretera, deberán estar comprendidos en la categoría N1 y tener al menos 2.500 kilos de masa máxima autorizada o en las categorías N2 y N3, todas ellas del Anexo II de la Directiva 2007/46/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de septiembre de 2007.

No podrán acogerse a este procedimiento de devolución, los sujetos pasivos que opten por consignar las referidas cuotas deducibles en las autoliquidaciones del impuesto.

Devolución de las cuotas soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado

Con efectos a partir del 1 de enero de 2017, la Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo (BOE 2 de junio) se aprobó el modelo 364 de solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado.

Este modelo debe presentarse por los destinatarios de las operaciones exentas a que se refiere el apartado 2 letra a) y apartado 3 del artículo 5 del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, aprobado por el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, para solicitar el reembolso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado durante cada trimestre natural.

La presentación de este modelo se realizará obligatoriamente por vía electrónica a través de internet utilizando un certificado electrónico reconocido o el sistema Cl@ve, en el caso de personas físicas que no estén obligadas a utilizar dicho certificado electrónico.

Con la presentación del modelo el presentador deberá adjuntar un fichero con las copias electrónicas de las facturas y de la certificación expresiva del uso a que se destinen los bienes a que las operaciones exentas se refieren.

El presentador podrá sustituir la cumplimentación de la relación de facturas por la presentación de un fichero con la relación de facturas.

Las solicitudes de devolución deberán referirse a las cuotas soportadas en cada trimestre natural y se presentarán en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación del período de liquidación a que correspondan.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

1. ¿Tienen la obligación de presentar el modelo 390 los sujetos pasivos ocasionales que presenten un modelo 309?

Los sujetos pasivos ocasionales no están obligados a presentar el modelo 390.

2. ¿Tiene obligación de ingresar el impuesto un dentista que compra en Francia un ordenador que cuesta 800 euros y que no ha realizado, en el año anterior ni en el año en curso, ninguna otra adquisición fuera de España?

No, al realizar exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción y no superar la adquisición el importe de 10.000 euros, se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes no sujeta al IVA español, debiendo tributar la entrega en el país de origen, salvo que el dentista opte por tributar en España.

¿Y si costara 12.000 euros?

En este caso, al superar la adquisición 10.000 euros, tributa en España como adquisición intracomunitaria de bienes, debiendo ingresar el impuesto en el modelo 309, ya que el dentista desarrolla una actividad exenta.

3. Si un sujeto pasivo cesa en enero en el ejercicio de la actividad empresarial ¿puede solicitar la devolución del IVA en el primer trimestre?

No, únicamente puede solicitar la devolución presentando la autoliquidación del cuarto trimestre.

4. ¿Qué declaraciones debe presentar un minorista en recargo de equivalencia en relación con sus adquisiciones intracomunitarias sujetas?

Debe presentar el modelo 309 «Autoliquidación no periódica del IVA» y el modelo 349 «Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias».

5. ¿Qué sujetos pasivos con la obligación de presentar declaraciones periódicas de IVA están exonerados de presentar la declaración resumen anual del IVA, modelo 390?

Aquellos para los que así se establezcan por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública.

De acuerdo con la actual redacción del artículo 1 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, están exonerados de presentar el modelo 390 el colectivo integrado por:

1. Sujetos pasivos del Impuesto obligados a la presentación de autoliquidaciones periódicas, con periodo de liquidación trimestral que tributando solo en territorio común realicen exclusivamente las actividades siguientes:

    a. Actividades que tributen en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, y/o

    b. Actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

    La exclusión de la obligación de presentar la Declaración-resumen anual del Impuesto se mantendrá en el caso de que los sujetos pasivos realicen, además, actividades por las que no existe obligación de presentar autoliquidaciones periódicas.

2. Sujetos pasivos que lleven los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

    En ambos casos la exoneración no procederá si no exista obligación de presentar la

autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio.

Aunque se les exonere de la presentación del modelo 390 deberán cumplimentar el apartado específico reservado a los mismos, requerido a estos efectos en el modelo de autoliquidación del Impuesto correspondiente al último periodo de liquidación del año, en relación, con la información sobre el tipo de actividades económicas a las que se refiere su declaración, en su caso, sobre el porcentaje de prorrata aplicable, sectores diferenciados y porcentajes de tributación a varias Administraciones, así como del detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Capítulo 9. Las declaraciones informativas del IVA. Modelos 390 y 349

La declaración-resumen anual. Modelo 390

La declaración-resumen anual del IVA, modelo 390, es una declaración tributaria de carácter informativo que contiene el conjunto de las operaciones realizadas a lo largo del año natural.

Para efectuar la declaración-resumen anual, deberá utilizarse el modelo 390, que establezca el Ministerio de Hacienda y Función Pública. El modelo 390 fue aprobado por la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre.

La Agencia Tributaria ha incorporado en su página web el servicio «Ayuda cumplimentación modelo 390 básico para autónomos», que le ayuda a determinar los importes y otra información a consignar en las casillas del modelo 390, siempre que tribute exclusivamente a la Administración del Estado. Este servicio puede ser utilizado solo por contribuyentes que apliquen exclusivamente el régimen general con período trimestral y siempre que durante el ejercicio no apliquen prorrata ni sectores diferenciados, no realicen operaciones de comercio exterior, no tengan clientes que estén en recargo de equivalencia, no estén incluidos en régimen de caja ni sean destinatarios del mismo, no tengan operaciones en las que se aplique la inversión de sujeto pasivo, ni hayan satisfecho compensaciones del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

Obligados a presentar la declaración

Están obligados a presentar la declaración-resumen anual todos aquellos sujetos pasivos del IVA que tengan la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas del impuesto, incluidos los sujetos pasivos acogidos al procedimiento de declaración conjunta. Se excluyen de esta obligación a los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios que presenten el modelo 369 y a aquellos sujetos pasivos que resulten exonerados mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública.

En este sentido, la redacción actual del artículo 1 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, establece que están exonerados de presentar la declaración resumen anual del Impuesto los siguientes sujetos pasivos:

1. Sujetos pasivos del Impuesto obligados a la presentación de autoliquidaciones periódicas, con periodo de liquidación trimestral que tributando solo en territorio común realicen exclusivamente las actividades siguientes:

    a. Actividades que tributen en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, y/o

b. Actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

La exclusión de la obligación de presentar la Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en este número 1 se mantendrá en el caso de que los sujetos pasivos realicen, además, actividades por las que no exista obligación de presentar autoliquidaciones periódicas.

2. Sujetos pasivos que lleven los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

En ambos supuestos la exoneración de presentar la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 390, no procederá en el caso de que no exista obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio.

Aunque se les exonere de la presentación del modelo 390 deberán cumplimentar el apartado específico reservado a los mismos, requerido a estos efectos en el modelo de autoliquidación del Impuesto correspondiente al último periodo de liquidación del año, en relación, con la información sobre el tipo de actividades económicas a las que se refiere su declaración, en su caso, sobre el porcentaje de prorrata aplicable, sectores diferenciados y porcentajes de tributación a varias Administraciones, así como del detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Contenido

El modelo 390 correspondiente a la declaración-resumen anual de IVA se divide en trece apartados diferentes que facilitan su cumplimentación:

1. **Sujeto pasivo:** es el espacio destinado para la cumplimentación de los datos identificativos del sujeto pasivo.

   Será preciso marcar las casillas correspondientes al registro de devolución mensual, régimen especial de grupo de entidades para aquellos sujetos pasivos incluidos en estos supuestos, régimen especial del criterio de caja y en su caso, información sobre la declaración de concurso de acreedores.

2. **Devengo:** en este apartado se indica el año al que se refiere la declaración. En este apartado también se indica si la declaración que se presenta tiene el carácter de sustitutiva de otra anterior, cuando éste sea el caso. Adicionalmente, se recoge una casilla para identificar si se trata de una declaración sustitutiva cuando la causa de su presentación sea exclusivamente la rectificación de autoliquidaciones del período objeto de declaración por haber sido declarado en concurso de acreedores.

3. **Datos estadísticos:** se realizará una breve descripción de las actividades desarrolladas, se mencionará el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas y la calificación estadística de las actividades que realiza el sujeto pasivo (empresarial, profesional, arrendadora, agropecuaria), así como el hecho, cuando éste sea el caso, de que se trata de actividades no sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas. En el supuesto de sujetos pasivos que no están dados de alta en el IAE y no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o

profesionales, se indicará esta circunstancia.

Asimismo, se indicará si ha efectuado en el año operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual con terceras personas.

En caso de hallarse acogido al procedimiento de presentación conjunta de las autoliquidaciones, hay que consignar los datos de la entidad que haya asumido la presentación de las declaraciones.

4. **Datos del representante y firma de la declaración:** en el caso de que el sujeto pasivo sea una comunidad de bienes, una herencia yacente o una entidad carente de personalidad jurídica o si, tratándose de una persona física, actúa por medio de representante, deberán consignarse los datos del mismo.

   Si se trata de una persona jurídica, se indicará los datos de sus representantes legales.

5. **Operaciones realizadas en régimen general:** este apartado está dedicado a efectuar la liquidación del impuesto correspondiente a aquellas operaciones que no estén incluidas en el régimen simplificado y por las que el sujeto pasivo deba realizar autoliquidación del impuesto.

   La estructura de la liquidación del IVA devengado se efectúa siguiendo los distintos regímenes en que puede tributar el sujeto pasivo: general, criterio de caja, bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, agencias de viajes, indicando separadamente las bases imponibles gravadas a cada uno de los tipos impositivos vigentes y las cuotas devengadas. Los sujetos pasivos que opten por aplicar el régimen especial avanzado del grupo de entidades previsto en el artículo 163 sexies.cinco de la LIVA , consignarán de forma separada las operaciones intragrupo en las que la base imponible se valorará al coste, de acuerdo con lo establecido en el artículo 163 octies de la LIVA.

   Se hará constar el IVA devengado en las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios y por inversión del sujeto pasivo.

   Se consignarán de forma separada las modificaciones de bases y cuotas de ejercicios gravados a tipos impositivos diferentes, o si se han producido modificaciones por concurso de acreedores o créditos incobrables, o si las modificaciones de bases y cuotas corresponden a operaciones intragrupo.

   Por último, se consignará de forma separada la base, el tipo y la cuota del recargo de equivalencia devengado en aquellas operaciones cuyos destinatarios sean sujetos pasivos sometidos a este régimen especial, así como las modificaciones en los mismos casos anteriormente mencionados.

   En cuanto al IVA deducible, se desagrega en bienes y servicios corrientes y bienes de inversión, separando el procedente de adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones, así como el de las operaciones intragrupo.

   También se indicará el importe de las compensaciones satisfechas a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, así como las rectificaciones de las deducciones y de las deducciones por operaciones intragrupo, la regularización por bienes de inversión adquiridos en períodos anteriores incluyéndose, en su caso, la regularización de

deducciones anteriores al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales y la regularización por la aplicación del porcentaje definitivo de prorrata.

6. **Operaciones realizadas en régimen simplificado:** al igual que se realizó en el régimen general, en el apartado destinado al régimen simplificado se realizará la liquidación del IVA de las actividades acogidas a dicho régimen especial, siempre que exista obligación de presentar esta declaración-resumen.

   Se indicará el epígrafe de cada una de las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo en este régimen como cabecera de la columna correspondiente a la actividad que se pretende liquidar. Seguidamente, se indicará en el mismo orden que aparecen en la Orden Ministerial que los aprueba, las unidades de cada módulo empleadas, de tal forma que si el módulo que aparece en tercer lugar no se emplea, se pondrá cero; así como la cuota devengada por operaciones corrientes que resulte. A continuación, se indicará el importe de las cuotas soportadas o satisfechas en el ejercicio por operaciones corrientes; los índices correctores, el porcentaje de cuota mínima correspondiente a la actividad; el importe de la devolución de las cuotas del IVA soportadas en otros países, en su caso y la cuota mínima. Finalmente, se indicará la cuota derivada del régimen simplificado de la actividad.

   En un cuadro separado se indicarán las actividades agrícolas, forestales y ganaderas acogidas a este régimen simplificado, el volumen de ingresos, el índice de cuota a ingresar que aparece en la Orden Ministerial de aprobación de módulos, la cuota devengada, las cuotas soportadas y finalmente la cuota derivada del régimen simplificado de estas actividades.

   Siguiendo el esquema liquidatorio, se efectuará la suma de todas las cuotas derivadas del régimen simplificado de las actividades desarrolladas y se añadirá el IVA devengado en las adquisiciones intracomunitarias realizadas en el ejercicio, así como el de las entregas de activos fijos y el devengado por inversión del sujeto pasivo.

   Del IVA total devengado, se deducirá el IVA soportado en la adquisición de activos fijos y, en su caso, si procede, la regularización de bienes de inversión.

7. **Resultado de la liquidación anual:** este apartado solo será cumplimentado por aquellos sujetos pasivos que tributen exclusivamente en territorio común. En los casos en los que se haya producido una modificación de la base imponible por parte del sujeto pasivo de una operación que resulta total o parcialmente impagada, el destinatario de la operación que tenga la condición de empresario o profesional y hubiera aplicado prorrata, deberá consignar en la casilla correspondiente a la regularización de cuotas del artículo 80.Cinco.5ª de la LIVA, el importe correspondiente a las cuotas soportadas que no pudo deducirse y de las que resulta deudor frente a la Hacienda Pública. A continuación, se deberá indicar el sumatorio de las liquidaciones efectuadas en el régimen general y en el régimen simplificado, así como, en su caso, el importe de las cuotas regularizadas de acuerdo con el citado artículo 80.Cinco.5ª de la LIVA. Los sujetos pasivos que hayan optado por el diferimiento del IVA a la importación en los términos del artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, harán constar el importe correspondiente a las cuotas del IVA a la importación liquidadas por la Aduana e ingresadas a través de las autoliquidaciones mensuales del impuesto. Por último, se hará constar el resultado de la liquidación que se obtendrá adicionando las citadas cuotas del IVA a la importación, en su caso, al sumatorio consignado anteriormente, al que se restará la

cantidad correspondiente en los casos en que la declaración del ejercicio anterior hubiese resultado a compensar.

8. **Tributación por razón del territorio:** este apartado sólo lo rellenarán aquellos sujetos pasivos que deban tributar conjuntamente a la Administración del Estado y a alguna de las Diputaciones Forales del País Vasco o Navarra. Se hará constar el porcentaje definitivo de las operaciones realizadas en el territorio de cada una de las administraciones y el resultado de la liquidación anual atribuible al territorio común, que será el sumatorio de las liquidaciones efectuadas en régimen general y en régimen simplificado, así como, en su caso, el importe de las cuotas regularizadas de acuerdo con el artículo 80.Cinco.5ª de la LIVA, multiplicado por el porcentaje correspondiente al territorio común, al que se adicionará, en su caso, las cuotas correspondientes al IVA a la importación liquidadas por la Aduana en los casos en que los sujetos pasivos hayan optado por el diferimiento del IVA a la importación en los términos del artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se minorará, en su caso, por la cantidad correspondiente a la compensación de cuotas del ejercicio anterior atribuible igualmente al territorio común.

9. **Resultado de las liquidaciones:** se hará el cálculo del importe de las liquidaciones periódicas con resultado a ingresar realizadas en el ejercicio. Asimismo, si la última declaración del ejercicio resulta a compensar o a devolver, se indicará cuál ha sido su importe.

   Si aplica el régimen especial del grupo de entidades, y tiene obligación de presentar este modelo 390 como consecuencia de no tener la obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último período del ejercicio, consignará los resultados positivos y negativos de las autoliquidaciones del ejercicio (modelo 322).

   La casilla 662 del modelo 390 tiene por objeto reflejar las cuotas a compensar generadas en el ejercicio en alguno de los períodos de liquidación distintos del último, cuando no estén incluidas en la casilla 97 del mismo modelo 390, es decir, cuando no se hubiesen trasladado al resto de periodos de liquidación del ejercicio.

Ejemplo 1:

Resultado	1er trimestre	2º trimestre	3er trimestre	4º trimestre
IVA devengado	100	0	0	0
IVA soportado	0	200	0	500
Cuotas períodos anteriores (110)	0	0	200	200
Cuotas ejercicios anteriores aplicadas (78)	0	0	0	0

Resultado	1^er trimestre	2º trimestre	3^er trimestre	4º trimestre
Cuotas pendientes ejercicios posteriores (87)	0	0	200	200
A ingresar	100	---	---	---
A compensar	---	200	---	500

Al término del ejercicio el contribuyente dispone de un saldo a compensar de 700:

- Generado en el 2º trimestre: 200 y no trasladado a ninguna autoliquidación posterior
- Generado en el 4º trimestre: 500 (no incluye los 200 generados en el segundo trimestre)

Casilla 95: 100

Casilla 97: 500

Casilla 662: 200

En el resumen anual, modelo 390, los 200 euros pendientes de compensación al término del ejercicio que no están incluidas en la autoliquidación del último período de liquidación deben informarse en la casilla 662.

Ejemplo 2:

Resultado	1^er trimestre	2º trimestre	3^er trimestre	4º trimestre
IVA devengado	100	0	400	0
IVA soportado	0	200	0	500
Cuotas períodos anteriores (110)	200	100	300	0
Cuotas ejercicios anteriores aplicadas (78)	100	0	300	0
Cuotas pendientes	100	100	0	0

Resultado	1er trimestre	2º trimestre	3er trimestre	4º trimestre
ejercicios posteriores (87)				
A ingresar	---	---	100	---
A compensar	---	200	---	500

Casilla 85: 200

Casilla 95: 100

Casilla 97: 500

Casilla 662: ---

Ejemplo 3:

Resultado	1er trimestre	2º trimestre	3er trimestre	4º trimestre
IVA devengado	100	0	0	0
IVA soportado	0	200	0	500
Cuotas períodos anteriores (110)	200	100	300	300
Cuotas ejercicios anteriores aplicadas (78)	100	0	0	0
Cuotas pendientes ejercicios posteriores (87)	100	100	300	300
A ingresar	---	---	---	---
A compensar	---	200	---	500

Casilla 85: 100

Casilla 95: ---

Casilla 97: 500

Casilla 662: 200

En el resumen anual, modelo 390, los 200 euros pendientes de compensación al término del ejercicio que no están incluidas en la autoliquidación del último período de liquidación deben informarse en la casilla 662.

Los importes aplicados de la compensación de ejercicios anteriores (100 euros) deben informarse en la casilla 85.

10. **Volumen de operaciones:** en este apartado se solicita al sujeto pasivo que clasifique las operaciones sujetas al IVA realizadas en el ejercicio dependiendo del régimen empleado: general, simplificado, criterio de caja, etc., las entregas intracomunitarias exentas, las exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción y las operaciones exentas sin derecho a deducción. Finalmente, se solicita información de aquellas operaciones que no forman parte del volumen de operaciones por no ser habituales.

    Por lo que se refiere a las «operaciones en régimen general» (casilla 99), se hará constar el importe total, excluido el propio IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural en régimen general de IVA. Hay que tener en cuenta que para determinar el volumen de operaciones de las entidades que opten por el régimen avanzado del Régimen especial del grupo de entidades se deberá consignar el importe de la base imponible que resulte de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de la LIVA.

    No obstante, deben excluirse las siguientes operaciones:

    - Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio.

    - Los autoconsumos de bienes comprendidos en las letras c) y d) del número 1º del artículo 9 de la Ley del IVA.

      Tampoco se incluirán en esta casilla 99 las operaciones exentas del impuesto, que deberán incluirse en las casillas 103, 104 y 105, ni las operaciones incluidas en las casillas 110, 125, 126, 127, 128 y 653.

11. **Operaciones específicas:** se consignarán los importes de ciertas operaciones que, a pesar de haber sido incluidas en apartados anteriores, por su importancia merecen especial atención. Tales operaciones son las siguientes:

    - Adquisiciones interiores exentas.

    - Adquisiciones intracomunitarias exentas.

    - Importaciones exentas.

- Bases imponibles del IVA soportado no deducible.
- Operaciones sujetas y no exentas que originan el derecho a la devolución mensual.
- Determinadas operaciones vinculadas a operaciones triangulares.
- Servicios localizados en el territorio de aplicación del IVA por inversión del sujeto pasivo.

Adicionalmente en este apartado se debe incluir exclusivamente por aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y en su caso por aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

- Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo (artículo 75 de la LIVA).
- Importe de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja conforme a la regla general de devengo (artículo 75 de la LIVA).

12. **Prorratas:** este apartado lo cumplimentarán, exclusivamente, los sujetos pasivos del IVA que apliquen la regla de prorrata por realizar operaciones con derecho a deducción y otras sin derecho a deducción. A estos efectos, para cada actividad se hará constar el código de la CNAE que le corresponda, el importe total de las operaciones correspondientes a dicha actividad, el importe de las operaciones que generen el derecho a la deducción correspondientes a tal actividad, el tipo de prorrata (general o especial) y el porcentaje definitivo de prorrata que corresponda.
13. **Actividades con regímenes de deducción diferenciados:** en el caso de que el sujeto pasivo realice actividades con regímenes de deducción diferenciados, se indicará en este apartado el desglose del IVA deducible de cada uno de los sectores diferenciados.

Plazo y formas de presentación

1. Plazo de presentación

La declaración-resumen anual deberá presentarse en el mismo plazo que la última autoliquidación del IVA del ejercicio, es decir, del 1 al 30 de enero del año siguiente.

2. Formas de presentación

El modelo 390 se presentará por vía electrónica a través de internet, en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante:

a. **Certificado electrónico reconocido.** Podrá ser utilizada por todos los sujetos pasivos.

   No obstante, es obligatorio su uso para los sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual, aquellos que tengan la condición de gran empresa o estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, los que tributen en Régimen especial del grupo de entidades, las Administraciones Públicas, así como aquellos que tengan forma

jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

b. **El sistema Cl@ve o sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario establecido.** Podrá ser utilizado por todas las personas físicas no obligadas a la utilización de un certificado electrónico.

   Desde 1 de enero de 2020 se suprime la presentación mediante mensaje SMS del modelo 390.

2.1 Qué requisitos técnicos se precisan para la presentación electrónica

Para poder presentar la declaración-resumen anual del IVA se deberá tener en cuenta lo siguiente:

a. El declarante deberá disponer de número de identificación fiscal (NIF).

b. Para efectuar la presentación debe generarse previamente un fichero con la declaración a transmitir, que podrá obtenerse mediante la utilización del formulario desarrollado por la Agencia Tributaria o por un programa informático capaz de obtener un fichero con el mismo formato.

c. Si la presentación electrónica se realiza utilizando un certificado electrónico reconocido por la Agencia Tributaria, el navegador deberá tenerlo incorporado.

d. Si la presentación electrónica se quiere realizar utilizando el sistema Cl@ve, el declarante deberá estar previamente registrado en el sistema.

2.2 Cómo se presenta la declaración

El procedimiento para la presentación del modelo 390 será el siguiente:

1. El declarante o, en su caso, el presentador, se pondrá en comunicación con la Sede electrónica de la Agencia Tributaria en Internet y procederá a:

   a. Cumplimentar el formulario del modelo 390 o seleccionar el fichero con la declaración a transmitir.

   b. Transmitir la correspondiente declaración:

      - Con el certificado reconocido previamente instalado en el navegador.

      - Con el sistema Cl@ve (exclusivo para personas físicas no obligadas a utilizar certificado).

2. Si la declaración es aceptada, la Agencia Tributaria le devolverá en pantalla los datos de la presentación validados con un código seguro de verificación, así como la fecha y hora de la presentación.

   En el supuesto de que la declaración fuese rechazada, se mostrarán en pantalla los errores detectados para que se proceda a su subsanación.

3. El presentador deberá conservar la declaración aceptada y los datos validados con el correspondiente código seguro de verificación.

2.3 Colaboración social en la presentación de declaraciones

La presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido puede efectuarse, además de por el propio sujeto pasivo o por un apoderado, por una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 79 a 81, ambos inclusive, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en los que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.

Puede obtener más información sobre la colaboración social en la página web de la Agencia Tributaria.

Supuesto práctico

El señor «X» ha realizado las siguientes actividades económicas durante el año 2021:

- Fabrica cocinas, batidoras, cafeteras, aspiradoras, frigoríficos, secadoras, ventiladores, lavadoras, etc. Esta actividad se encuentra recogida en el epígrafe 345.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas («fabricación de aparatos electrodomésticos»).

- Tiene una explotación agrícola por la que no ha renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Por la fabricación de aparatos electrodomésticos tributa por el régimen general del impuesto.

- Por la explotación agrícola, tributa en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, lo que significa que por esta actividad no presenta autoliquidaciones, obteniendo la correspondiente compensación a tanto alzado cada vez que venda.

Las actividades realizadas constituyen dos sectores de actividad diferenciados, por lo que el régimen de deducciones se aplica con independencia en cada uno de ellos. Si hay alguna adquisición que afecte a varios de estos regímenes, será aplicable la prorrata para determinar qué parte del IVA soportado es deducible, teniendo en cuenta, a estos efectos, que las operaciones realizadas en el régimen especial no dan derecho a deducir.

Las operaciones que se describen en el supuesto se producen exclusivamente en la actividad de fabricación de aparatos electrodomésticos.

El volumen global de operaciones del año 2020 fue de 300.000 euros.

La declaración del 4.º trimestre de 2020 resultó a compensar por 3.000 euros.

En las operaciones, supondremos que el impuesto no está incluido en el precio salvo que, por

precepto legal, deba entenderse lo contrario o se indique expresamente otra cosa.

Operaciones del primer trimestre

(1) Compra motores a un empresario español por 36.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
IVA soportado: (36.000 x 21%): 7.560 euros

(2) Compra chapa a un fabricante alemán por 18.000 euros.

HI: adquisición intracomunitaria de bienes
IVA devengado y soportado: (18.000 x 21%): 3.780 euros

(3) Recibe servicios de un abogado por 6.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un profesional
IVA soportado: (6.000 x 21%): 1.260 euros

(4) Recibe la factura del transporte realizado por un transportista alemán por el traslado de los bienes del punto (2) cuyo importe asciende a 3.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario
El servicio se entiende realizado en su totalidad en el territorio de aplicación del impuesto al tratarse de un transporte intracomunitario de bienes cuyo destinatario es un empresario o profesional

Se produce la inversión del sujeto pasivo por ser el prestador no establecido.

IVA devengado y soportado: (3.000 x 21%): 630 euros

(5) Paga por alquiler del local donde ejerce la actividad 5.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario
IVA soportado: (5.000 x 21%): 1.050 euros

(6) Compra tornillos en Marruecos por importe de 12.000 euros.

HI: importación
El IVA devengado se paga en la aduana por lo que en la autoliquidación sólo figura como IVA soportado. No puede optar por el diferimiento.

IVA soportado: (12.000 x 21%): 2.520 euros

(7) Vende electrodomésticos a un mayorista por importe de 55.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
IVA devengado: (55.000 x 21%): 11.550 euros

(8) Factura por montajes y arreglos en las ventas realizadas a particulares 4.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario

IVA devengado: (4.000 x 21%): 840 euros

(9) Vende electrodomésticos a comerciantes en el régimen especial del recargo de equivalencia por 24.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
Por estar el destinatario en recargo de equivalencia, tiene que repercutir el IVA y el recargo sobre la misma base.

IVA devengado: (24.000 x 21%): 5.040 euros
Recargo equivalencia: (24.000 x 5,2%): 1.248 euros

(10) Vende electrodomésticos en Marruecos por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
La entrega estará exenta por expedirse o transportarse los bienes fuera de la Comunidad por el transmitente, es decir, tratarse de una exportación.

Liquidación primer trimestre

IVA DEVENGADO

Régimen general

Ventas interiores: [55.000**(7)** + 24.000**(9)**] x 21%: 16.590 euros
Servicios prestados: 4.000**(8)** x 21%: 840 euros
Total IVA devengado en Ventas interiores y servicios prestados (83.000 x 21%): 17.430 euros
Recargo de equivalencia: (24.000**(9)** x 5,2%): 1.248 euros
Adquisiciones intracomunitarias: (18.000**(2)** + 3.000**(4)** x 21%): 4.410 euros
TOTAL CUOTA DEVENGADA: 23.088 euros

IVA DEDUCIBLE

Por cuotas soportadas en operaciones interiores

Compra interiores: (36.000**(1)** x 21%): 7.560 euros

Servicios recibidos: [6.000**(3)** + 5.000**(5)**] x 21%: 2.310 euros

Total cuotas soportadas en operaciones interiores: 9.870 euros

Por cuotas satisfechas en importaciones: (12.000**(6)** x 21%): 2.520 euros

En adquisiciones intracomunitarias: (18.000 **(2)** + 3.000**(4)** x 21%): 4.410 euros

TOTAL A DEDUCIR: 16.800 euros

Diferencia: 6.288 euros

Cuota a compensar de períodos anteriores: 3.000 euros

Diferencia a ingresar: 3.288 euros

Otros datos a considerar para la declaración-resumen anual

- A efectos de consignar las operaciones realizadas en régimen general (casilla 99 del modelo 390), estas operaciones han ascendido a 83.000 euros (de la base imponible del IVA devengado (104.000) hay que descontar las adquisiciones intracomunitarias de bienes y de servicios (21.000) porque no son operaciones realizadas sino recibidas, además hay que tener en cuenta que no debe sumarse dos veces la base imponible sobre la que se aplica también el recargo de equivalencia).
- Las exportaciones del trimestre ascienden a 12.000 euros.
- Las ventas agrícolas realizadas y documentadas en el trimestre han supuesto 15.000 euros más el 12% de compensación: 16.800 euros.

Operaciones del segundo trimestre

(11) Compra piezas en Japón por importe de 36.000 euros.

HI: importación de bienes
IVA soportado: (36.000 x 21%): 7.560 euros

(12) Vende electrodomésticos a mayoristas por 70.000 euros, se acuerda un descuento de 3.000 euros dado el importe del pedido.

HI: entregas de bienes efectuadas por un empresario
No se incluyen en la contraprestación que constituye la base imponible del impuesto los descuentos concedidos al tiempo de realizarse la operación y en función de ella.

IVA devengado: (67.000 x 21%): 14.070 euros

(13) Le prestan un servicio de reparación de maquinaria por 30.000 euros. Está pendiente de pago, pero ya ha recibido la factura. Por el aplazamiento de pago le cobran más de 600 euros de intereses incluidos en factura.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario
Es indiferente el momento de pago siempre que sea posterior al devengo.

Los intereses no se incluyen en la base imponible al ser posteriores al devengo, ser los usuales del mercado y hacerse constar separadamente en la factura.

IVA soportado: (30.000 x 21%): 6.300 euros

(14) Vende electrodomésticos a comerciantes en recargo de equivalencia por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
IVA devengado: (12.000 x 21%): 2.520 euros
Recargo de equivalencia: (12.000 x 5,2%): 624 euros

(15) Compra maquinaria de fabricación por 1.800 euros.

HI: entrega de bienes efectuada por un empresario

En ningún caso tendrá la consideración de bien de inversión al ser inferior a 3.005,06 euros.

IVA soportado: (1.800 x 21%): 378 euros

(16) Recibe servicios de un abogado establecido en Francia por 3.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un profesional
La operación se entiende realizada en el territorio de aplicación del IVA español por tener el destinatario la condición de empresario o profesional y la sede de su actividad en dicho territorio.

Se produce la inversión del sujeto pasivo por ser el prestador no establecido

IVA devengado y soportado: (3.000 x 21%): 630 euros

(17) Vende productos a un empresario japonés por 9.000 euros. La puesta a disposición se realiza en Japón.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
Operación exenta por expedirse o transportarse los bienes fuera de la Unión Europea por el transmitente.

(18) Paga a un transportista español 1.200 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario
IVA soportado: (1.200 x 21%): 252 euros

(19) Compra piezas en Holanda por importe de 18.000 euros.

HI: adquisición intracomunitaria de bienes
IVA devengado y soportado: (18.000 x 21%): 3.780 euros

(20) Recibe anticipos de clientes por 6.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
El cobro de anticipos supone el devengo del IVA.

IVA devengado: (6.000 x 21%): 1.260 euros

(21) Realiza reparaciones por 6.000 euros de los electrométicos que ha vendido.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario
IVA devengado: (6.000 x 21%): 1.260 euros

(22) Compra maquinaria de fabricación por importe de 5.100 euros, obteniendo un descuento por pronto pago incluido en factura de 100 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
No se incluyen en la base imponible los descuentos concedidos al tiempo de realizarse la operación y en función de ella.

IVA soportado: (5.000 x 21%): 1.050 euros

(23) Vende productos a un comerciante francés por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
Operación exenta por destinarse los bienes a otro Estado miembro.

(24) Le prestan servicios de reparación de ciertos bienes de inversión por valor de 24.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario
No tiene la consideración de bien de inversión porque son ejecuciones de obra para la reparación de bienes de inversión.

IVA soportado: (24.000 x 21%): 5.040 euros

(25) Devuelve a Holanda productos defectuosos de los comprados en el punto (19) por 6.000 euros.

Se produce la rectificación del IVA devengado y soportado.

IVA devengado y soportado: (-6.000 x 21%): -1.260 euros

(26) Gana un concurso público para instalar electrodomésticos. La entrega se hará en el mes de noviembre. Importe de adjudicación: 108.900 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
Devengo: cuando se produzca la puesta a disposición de los bienes en el mes de noviembre.

En la propuesta económica se entiende en todo caso incluido el impuesto.

Base imponible: (108.900 ÷ 1,21): 90.000 euros
IVA: (90.000 x 21%): 18.900 euros

(27) De las ventas realizadas en el segundo semestre de 2018 se ha resuelto una de ellas por importe de 7.260 euros, IVA incluido, porduciéndose la devolución de las mercancías.

Se produce la rectificación del IVA devengado.

Base imponible: (7.260 ÷ 1,21): 6.000 euros
IVA devengado: (-6.000 x 21%): -1.260 euros

Liquidación segundo trimestre

IVA DEVENGADO

Régimen general

Ventas interiores: [67.000(12) + 12.000(14) + 6.000(20)] x 21%: 17.850 euros

Servicios prestados: 6.000(21) x 21%: 1.260 euros
Total IVA Devengado en Ventas interiores y servicios prestados (91.000 x 21%): 19.110 euros

Adquisiciones intracomunitarias: (3.000(16) + 18.000(19) x 21%): 4.110 euros
Recargo de equivalencia: (12.000(14) x 5,2%): 624 euros

Rectificación IVA devengado [(-6.000[27] - 6.000[25] x 21%)]: -2.520 euros
TOTAL CUOTA DEVENGADA: 21.624 euros

IVA DEDUCIBLE

Por cuotas soportadas en operaciones interiores

Compras interiores: [(1.800[15] + 5.000[22]) x 21%]: 1.428 euros

Servicios recibidos: [(30.000[13] + 1.200[18] + 24.000[24]) x 21%]: 11.592 euros

Total cuotas soportadas en operaciones interiores: 13.020 euros

Por cuotas satisfechas en importaciones: (36.000**(11)** x 21%): 7.560 euros

En adquisiciones intracomunitarias: (3.000**(16)** + 18.000[19] y **(25)** x 21%): 4.410 euros

Rectificación de deducciones: (-6.000**(25)** x 21%): -1.260 euros

TOTAL A DEDUCIR: 23.730 euros

Diferencia a compensar: -2.106 euros

Otros datos a considerar para la declaración-resumen anual

- Las operaciones realizadas en régimen general (casilla 99 del modelo 390) han ascendido a 91.000 euros [de la base imponible del IVA devengado (100.000 euros) hay que descontar las adquisiciones intracomunitarias de bienes y de servicios (-21.000 euros) porque no son operaciones realizadas sino recibidas y hay que añadir las reducciones efectuadas (+12.000 euros), además hay que tener en cuenta que no debe sumarse dos veces la base imponible sobre la que se aplica también el recargo de equivalencia].
- Las exportaciones del trimestre han ascendido a 9.000 euros.
- Las entregas intracomunitarias exentas han ascendido a 12.000 euros.
- Las ventas agrícolas realizadas y documentadas en el trimestre han supuesto 11.000 euros más el 12% de compensación: 12.320 euros.
- Dentro del IVA soportado corresponde a bienes de inversión la compra del punto (22) (5.000 x 21%) = 1.050 euros.

Operaciones del tercer trimestre

(28) Entrega gratuita de electrodomésticos por valor de 6.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario (autoconsumo)
La base imponible está constituida por el coste de los bienes.

IVA devengado: (6.000 x 21%): 1.260 euros

(29) Compras de motores por 18.000 euros, no recibe la factura hasta el cuarto trimestre.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
El IVA será deducible cuando reciba la factura.

(30) Vende a un particular un electrodoméstico por 3.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
IVA devengado: (3.000 x 21%): 630 euros

(31) Importa chapa de un fabricante por 6.000 euros.

HI: importación de bienes
IVA soportado deducible: (6.000 x 21%): 1.260 euros

(32) Vende a comerciantes en régimen especial del recargo de equivalencia por 24.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
IVA devengado: (24.000 x 21%): 5.040 euros
Recargo de equivalencia: (24.000 x 5,2%): 1.248 euros

(33) Vende electrodomésticos a empresarios por 41.000 euros. La factura incluye 500 euros por transporte y otros 500 euros por seguro.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
La base imponible incluye cualquier crédito efectivo en favor de quien realiza la entrega.

IVA devengado: (42.000 x 21%): 8.820 euros

(34) Compra bienes para regalar a clientes por 1.200 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
No son deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes.

(35) Vende a un particular italiano persona física bienes por 1.200 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
No es una entrega intracomunitaria exenta por ser el destinatario un particular persona física.

IVA devengado: (1.200 x 21%): 252 euros

(36) Realiza una adquisición intracomunitaria desde Bélgica de bienes corrientes por 12.000 euros.

HI: adquisición intracomunitaria de bienes
IVA repercutido y soportado: (12.000 x 21%): 2.520 euros

(37) Vende el 30 de septiembre electrodomésticos a una empresa francesa por 18.000 euros. Los bienes no salen del territorio.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
La operación no está exenta porque los bienes no salen del territorio y es requisito imprescindible para que se trate de una entrega intracomunitaria exenta.

IVA devengado: (18.000 x 21%): 3.780 euros

(38) Devolución de mercancías vendidas este año en España por 6.000 euros.

IVA devengado: (-6.000 x 21%): -1.260 euros

(39) Tiene gastos por participar en un exposición por importe de 1.200 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario
IVA soportado: (1.200 x 21%): 252 euros

(40) La empresa de seguros que aseguró la operación del punto (33) le factura 500 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
La operación está exenta del impuesto.

Liquidación tercer trimestre

IVA DEVENGADO

Régimen general

Ventas interiores: [(6.000**(28)** + 3.000**(30)** + 24.000**(32)** + 42.000**(33)** + 1.200**(35)**) x 21%] + [(18.000**(37)** x 21%)]: 19.782 euros
Devolución de ventas: (-6.000**(38)** x 21%): -1.260 euros
Recargo de equivalencia: (24.000**(32)** x 5,2%): 1.248 euros
Adquisiciones intracomunitarias: (12.000**(36)** x 21%): 2.520 euros
TOTAL CUOTA DEVENGADA: 22.290 euros

IVA DEDUCIBLE

Por cuotas soportadas en operaciones interiores

Servicios recibidos: (1.200**(39)** x 21%): 252 euros

Por cuotas satisfechas en importaciones: (6.000**(31)** x 21%): 1.260 euros

En adquisiciones intracomunitarias: (12.000**(36)** x 21%): 2.520 euros

TOTAL A DEDUCIR: 4.032 euros

Diferencia: 18.258 euros

Cuota a compensar de períodos anteriores: -2.106 euros

Diferencia a ingresar: 16.152 euros

Otros datos a considerar para la declaración-resumen anual

- Las operaciones realizadas en régimen general (casilla 99 del modelo 390) han ascendido a 88.200 euros [de la base imponible del IVA devengado (100.200 euros) hay que descontar las adquisiciones intracomunitarias de bienes (-12.000 euros) porque no son operaciones

realizadas sino recibidas. No hay que añadir la reducción efectuada porque pertenece al mismo ejercicio. Además hay que tener en cuenta que no debe sumarse dos veces la base imponible sobre la que se aplica también el recargo de equivalencia].

- Las ventas agrícolas realizadas y documentadas en el trimestre han supuesto 7.300 más el 12% de compensación: 8.176 euros.

Operaciones del cuarto trimestre

(41) Compra de piezas por 60.000 euros. Le repercuten el 10% en lugar del 21%.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
No puede deducirse más de lo que le han repercutido.

IVA soportado: (60.000 x 10%): 6.000 euros

(42) Envía un anticipo a un proveedor español por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
Los anticipos suponen el devengo del impuesto.

IVA soportado: (12.000 x 21%): 2.520 euros

(43) Obtiene descuentos por compras del primer semestre del año por importe de 18.000 euros

IVA soportado: (-18.000 x 21%): -3.780 euros

(44) Recibe facturas pendientes del tercer trimestre por 18.000 euros

IVA soportado: (18.000 x 21%): 3.780 euros

(45) Vende electrodomésticos a minoristas en recargo de equivalencia por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
IVA repercutido: (12.000 x 21%): 2.520 euros
Recargo de equivalencia: (12.000 x 5,2%): 624 euros

(46) Se produce la devolución de mercancías del punto (30) quedando sin efecto la operación.

IVA repercutido: (-3.000 x 21%): -630 euros

(47) Envía un anticipo a un proveedor italiano por 6.000 euros.

Los anticipos en adquisiciones intracomunitarias no devengan el IVA.

(48) Realiza exportaciones por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
Es una entrega exenta del impuesto.

(49) Se produce el devengo de la operación realizada con el ayuntamiento en el segundo trimestre (punto 26).

IVA devengado: (90.000 x 21%): 18.900 euros

(50) Compra un piso a un particular por 90.000 euros para utilizarlo como oficina.

Entrega de bienes no sujeta al IVA porque no la realiza un empresario o profesional.

(51) Vende la licencia de fabricación a una empresa portuguesa.

Prestación de servicios no sujeta al IVA español por no entenderse realizada en el territorio.

(52) Vende un almacén a un particular por 72.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
Entrega exenta por ser segunda entrega de edificaciones (sin posibilidad de renuncia).

(53) Compra motores a empresarios españoles por importe de 72.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario
IVA soportado: (72.000 x 21%): 15.120 euros

Liquidación cuarto trimestre

IVA DEVENGADO

Régimen general

Ventas interiores:[(12.000**(45)** + 90.000**(49))** x 21%]: 21.420 euros
Devolución de mercancías: -3.000**(46)** x 21%: -630 euros
Recargo de equivalencia: (12.000**(45)** x 5,2%): 624 euros
TOTAL CUOTA DEVENGADA: 21.414 euros

IVA DEDUCIBLE

Por cuotas soportadas en operaciones interiores

Compras realizadas: (60.000**(41)** x 10%): 6.000 euros

[(12.000**(42)** + 72.000**(53)**) x 21%]: 17.640 euros

Facturas pendientes de recibir: (18.000**(44)** x 21%): 3.780 euros

Rectificación deducción (-18.000**(43)** x 21%): -3.780 euros

TOTAL A DEDUCIR: 23.640 euros

Diferencia a compensar: -2.226 euros

Otros datos a considerar para la declaración-resumen anual

- Las operaciones realizadas en régimen general (casilla 99 del modelo 390) han ascendido a 99.000 euros [de la base imponible del IVA devengado (99.000) no hay que añadir la reducción efectuada porque pertenece al mismo ejercicio. Además hay que tener en cuenta

que no debe sumarse dos veces la base imponible sobre la que se aplica también el recargo de equivalencia. No se tienen en cuenta las operaciones no sujetas al IVA español (51), esta cantidad deberá consignarse en la casilla 110].
- Las ventas agrícolas han supuesto 24.000 más el 12% de compensación: 26.880.
- Ventas inmobiliarias exentas: 72.000.
- Exportaciones: 12.000.

(Consulte cómo se liquida el IVA de este supuesto práctico en el modelo 303).

(Consulte cómo se liquida el IVA de este supuesto práctico en el modelo 390).

La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349

La correcta aplicación de la tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias requiere la existencia de un adecuado intercambio de información entre los Estados miembros de la Comunidad Europea. Para los empresarios y profesionales españoles implica la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

El modelo que ha de utilizarse a estos efectos es el modelo 349, aprobado por la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, publicada en el BOE de 29 de marzo de 2010.

Se declaran entregas y adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios, así como las transferencias de bienes expedidos o transportados desde el territorio de aplicación del Impuesto con destino a otro Estado miembro en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna.

Debe presentarla todo empresario o profesional que realice entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios o transferencias de bienes miembro en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna, cualquiera que sea su régimen de tributación a efectos del IVA. En el supuesto de realizar operaciones reguladas en el artículo 27.12º de la Ley del IVA por medio de un representante fiscal, será este último el obligado a presentar el modelo 349 por realizar la entrega intracomunitaria de bienes exenta.

La declaración no se presentará en los períodos en los que no se hubiesen realizado estas operaciones.

Los empresarios que efectúen transferencias de bienes con destino a otro estado miembro en el marco de acuerdos de venta de bienes en consigna, deberán declarar estas transferencias en el modelo 349 utilizando para ello las siguientes claves:

Clave «R»: Transferencias de bienes efectuadas en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna.

Clave «D»: Devoluciones de bienes desde otro Estado miembro al que previamente fueron enviados desde el TAI en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna.

Clave «C»: Sustituciones del empresario o profesional destinatario de los bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna.

Contenido

Las operaciones deberán consignarse en la declaración recapitulativa correspondiente al período de declaración en el que se hayan devengado.

En el supuesto de envíos de bienes en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna la información se consignará en la declaración recapitulativa correspondiente:

- Al periodo de declaración relativo a la fecha de la expedición o transporte de los bienes.
- Al período de declaración en el que se hayan anotado en el libro registro de determinadas operaciones intarcomunitarias los datos identificativos del empresario o profesional que sustituye al empresario o profesional al que inicialmente fueron destinados los bienes en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna.

  Las rectificaciones se anotarán en la declaración recapitulativa del período de declaración en el que haya sido notificada al destinatario de los bienes o servicios.

Cada tipo de operación se incluirá en el modelo 349 de acuerdo con las siguientes claves:

Clave «A»: se consigna esta clave para declarar las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por el sujeto pasivo declarante, incluidas las transferencias de bienes desde otro Estado miembro.

Clave «E»: se consigna esta clave para declarar las entregas intracomunitarias de bienes efectuadas por el sujeto pasivo declarante, incluidas las transferencias de bienes a otro Estado miembro.

Clave «T»: se consigna esta clave para declarar entregas en otro Estado miembro subsiguientes a adquisiciones intracomunitarias exentas, efectuadas en el marco de una operación triangular.

Clave «S»: se consigna esta clave para declarar prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el declarante.

Clave «I»: se consigna esta clave para declarar adquisiciones intracomunitarias de servicios localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, prestados por empresarios o profesionales establecidos en otro Estado miembro cuyo destinatario es el declarante.

Clave «M»: se consigna esta clave para declarar entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta, de acuerdo con el artículo 27.12º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Clave «H»: se consigna esta clave para declarar entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta, de acuerdo con el artículo 27.12º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, efectuadas por el representante fiscal según lo previsto en el artículo 86.Tres de la Ley del Impuesto.

Clave «R»: Transferencias de bienes efectuadas en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna.

Clave «D»: Devoluciones de bienes desde otro Estado miembro al que previamente fueron enviados desde el TAI en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna.

Clave «C»: Sustituciones del empresario o profesional destinatario de los bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna.

Si en un mismo período se han realizado varias operaciones con un mismo operador intracomunitario, éstas deberán acumularse por clave de operación.

Operaciones que deben declararse:

1. Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto, incluidas las transferencias de bienes desde otro Estado miembro (clave «A»).

   No deben declararse las adquisiciones intracomunitarias exentas por operación triangular.

   Para el conjunto de adquisiciones realizadas a cada sujeto pasivo identificado en otro Estado miembro, se hará un único apunte en el que se recoja la identificación de éste y la base imponible total.

2. Entregas intracomunitarias exentas, incluidas las transferencias de bienes (clave «E»).

   No se incluyen:

   - Entregas de medios de transporte nuevos por sujetos pasivos ocasionales.
   - Cuando el destinatario no tenga atribuido NIF-IVA en otro Estado miembro.

     Para el conjunto de entregas realizadas con un mismo destinatario identificado en otro Estado miembro, se hará un único apunte en el que se recoja la identificación de éste y la base imponible total.

3. Entregas realizadas en otro Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España, subsiguientes a adquisiciones intracomunitarias exentas efectuadas en el marco de una operación triangular (clave «T»).

   Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

4. Prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el declarante (clave «S»).

   Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

5. Las adquisiciones intracomunitarias de servicios cuyo destinatario sea el declarante (clave «I»).

   Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

6. Entregas comunitarias de bienes posteriores a una importación exenta (clave «M»).

   Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

7. Entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta (art. 27.12º LIVA), efectuadas por representante fiscal (clave «H»).

   Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

8. Las transferencias de bienes efectuadas en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna (clave «R»).

9. Las devoluciones de bienes desde otro Estado miembro al que previamente fueron enviados desde el TAI en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna (clave «D»).

10. Las sustituciones del empresario o profesional destinatario de los bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro en el marco de acuerdos de ventas de bienes en consigna (clave «C»).

Si la contraprestación de las operaciones se ha fijado en una unidad de cuenta distinta del euro, la base imponible debe reflejarse en euros, con referencia a la fecha del devengo.

En los casos de transferencias de bienes debe consignarse el número de identificación asignado al sujeto pasivo en el otro Estado miembro.

Rectificaciones

Los datos contenidos en las declaraciones recapitulativas deberán rectificarse cuando se haya incurrido en errores o se hayan producido alteraciones derivadas de la modificación de la base imponible del IVA. La rectificación se incluirá en la declaración recapitulativa del período en que haya sido notificada al destinatario de los bienes.

Tales rectificaciones se harán constar en la hoja de «Rectificaciones de períodos anteriores», utilizando las claves anteriormente citadas, «A», «E», «T», «S», «I», «M», «H», «R», «D» o «C» en función del tipo de operación a que afecte la rectificación.

El apartado de rectificaciones del modelo 349 tiene como finalidad que el contribuyente pueda corregir operaciones incluidas en una declaración anterior, cuando se haya incurrido en errores o se hayan producido alteraciones derivadas de las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La manera en que se cumplimentará el apartado de rectificaciones será diferente dependiendo del error o alteración que se quiera corregir:

- El importe.
- «NIF operador», «Apellidos y nombre o razón social del operador» o «Clave de operación».

1. Rectificar únicamente el importe

Cuando únicamente se quiera rectificar el importe de la base imponible debido a que la misma se declaró por un importe erróneo o se ha producido una alteración derivada de las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se cumplimentará un único registro.

El registro de rectificación se cumplimentará respecto a los campos «NIF OPERADOR COMUNITARIO», «APELLIDOS Y NOMBRE O RAZON SOCIAL DEL OPERADOR INTRACOMUNITARIO» y «CLAVE DE OPERACIÓN» con los mismos datos que los que se consignaron en el registro que ahora se quiere rectificar.

Se consignarán en los campos «Ejercicio» y «Periodo» el ejercicio fiscal y periodo a los que corresponde la declaración que se corrige.

En el campo «Base imponible rectificada» se consignará el nuevo importe total de la Base Imponible.

En el campo «Base imponible declarada anteriormente» se consignará el importe que se declaró en la declaración que se corrige.

Ejemplo 1:

El contribuyente español con NIF: B22222222 consigna en su declaración del ejercicio 2020 y período 4T la siguiente operación:

Nombre campo	Dato consignado
NIF OPERADOR COMUNITARIO	PT123456789
APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL OPERADOR INTRACOMUNITARIO	OPERADOR PORTUGUÉS
CLAVE DE OPERACIÓN	A
BASE IMPONIBLE	123456

En enero del 2021 se rescinde una de las adquisiciones que se habían realizado durante el cuarto trimestre del año 2020 con el operador portugués (PT123456789), siendo la nueva base imponible de la totalidad de las adquisiciones realizadas durante dicho período de 1000,00 euros. En su declaración del 1T del ejercicio 2021 se consignará el registro de la siguiente manera:

HOJA DE RECTIFICACIONES 349 (1T - 2021)

Nombre campo	Dato consignado

HOJA DE RECTIFICACIONES 349 (1T - 2021)

Nombre campo	Dato consignado
NIF OPERADOR COMUNITARIO	PT123456789
APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL OPERADOR INTRACOMUNITARIO	OPERADOR PORTUGUÉS
CLAVE DE OPERACIÓN	A
EJERCICIO	2020
PERÍODO	4T
BASE IMPONIBLE RECTIFICADA	1000
BASE IMPONIBLE DECLARADA ANTERIORMENTE	123456

Ejemplo 2:

El contribuyente español con NIF: B22222222 realiza en enero de 2021 entregas intracomunitarias de bienes por importe de 1000 euros. En febrero de 2021 se realiza una devolución de mercancías por importe de 500 euros, por lo que se rectifica la entrega de bienes anterior en 500 euros.

El contribuyente consigna en su declaración del ejercicio 2021 y período 1T la siguiente operación:

Nombre campo	Dato consignado
NIF OPERADOR COMUNITARIO	PT123456789
APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL OPERADOR INTRACOMUNITARIO	OPERADOR PORTUGUÉS
CLAVE DE OPERACIÓN	E
BASE IMPONIBLE	500

A diferencia del Ejemplo 1 anterior, cuando la rectificación se produce en el mismo período de declaración, no se tiene que cumplimentar la Hoja de Rectificaciones 349, si no que se enviará un único registro en la hoja de declarados neteando el importe.

2. Rectificar «NIF operador», «Apellidos y nombre o razón social del operador» o «Clave de

operación»

Cuando el campo que se desea corregir es el «NIF OPERADOR COMUNITARIO», «APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL OPERADOR INTRACOMUNITARIO», o «CLAVE DE OPERACIÓN», será necesario cumplimentar dos registros de rectificaciones.

El primer registro de rectificación se cumplimentará, respecto a los campos anteriormente mencionados, con los mismos datos que los que se consignaron en el registro que ahora se quiere rectificar. En los campos «Ejercicio» y «Periodo», el ejercicio fiscal y periodo a los que corresponde la declaración que se corrige. Respecto al campo «Base imponible rectificada» se consignará cero. En cuanto al campo «Base imponible declarada anteriormente» se consignará el importe que se declaró en la declaración que se corrige.

El segundo registro de rectificación se cumplimentará respecto a los campos «NIF OPERADOR COMUNITARIO», «APELLIDOS Y NOMBRE O RAZON SOCIAL DEL OPERADOR INTRACOMUNITARIO» y «CLAVE DE OPERACIÓN» con los datos corregidos de los errores o alteraciones que se quieren comunicar. En los campos «Ejercicio» y «Periodo» el ejercicio fiscal y periodo a los que corresponde la declaración que se corrige. Respecto al campo «Base imponible rectificada» se consignará el importe total de la Base Imponible. En cuanto a la «Base imponible declarada anteriormente» se consignará cero.

Ejemplo:

El contribuyente español con NIF: B22222222 consigna en su declaración del ejercicio 2020 y período 4T la siguiente operación:

Nombre campo	Dato consignado
NIF OPERADOR COMUNITARIO	PT123456789
APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL OPERADOR INTRACOMUNITARIO	OPERADOR PORTUGUÉS
CLAVE DE OPERACIÓN	A
BASE IMPONIBLE	123456

En marzo del 2021 el operador portugués le comunica que su NIF comunitario no es «PT123456789» sino «PT987654321». En su declaración del 1T del ejercicio 2021 será necesario declarar dos registros de rectificaciones. El primero de ellos se consignará de la siguiente manera:

HOJA DE RECTIFICACIONES 349 (1T - 2021)

Nombre campo	Dato consignado

HOJA DE RECTIFICACIONES 349 (1T - 2021)

Nombre campo	Dato consignado
NIF OPERADOR COMUNITARIO	PT123456789
APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL OPERADOR INTRACOMUNITARIO	OPERADOR PORTUGUÉS
CLAVE DE OPERACIÓN	A
EJERCICIO	2020
PERÍODO	4T
BASE IMPONIBLE RECTIFICADA	0
BASE IMPONIBLE DECLARADA ANTERIORMENTE	123456

El segundo registro se consignará:

Nombre campo	Dato consignado
NIF OPERADOR COMUNITARIO	PT987654321
APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL OPERADOR INTRACOMUNITARIO	OPERADOR PORTUGUÉS
CLAVE DE OPERACIÓN	A
EJERCICIO	2020
PERÍODO	4T
BASE IMPONIBLE RECTIFICADA	123456
BASE IMPONIBLE DECLARADA ANTERIORMENTE	0

Formas de presentación

La presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, deberá ser realizada de la siguiente forma:

1. Presentación electrónica por Internet, la cual podrá ser efectuada con certificado electrónico o

bien, en el caso de obligados tributarios personas físicas, mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario (Cl@ve).

2. La presentación electrónica por Internet con certificado electrónico tendrá carácter obligatorio, para todas las declaraciones de aquellos obligados tributarios que, bien tengan el carácter de Administración Pública, bien estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o bien tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, así como la de los obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural.

3. Los obligados tributarios que deban utilizar obligatoriamente la presentación electrónica de las declaraciones informativas con certificado electrónico no podrán utilizar otras formas de presentación electrónica.

Plazo de presentación

Con carácter general, la declaración recapitulativa comprenderá las operaciones realizadas en cada mes natural, y se presentará durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período mensual, salvo la correspondiente al mes de julio, que podrá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre, y la correspondiente al mes de diciembre, que deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que deban consignarse en la declaración recapitulativa sea superior a 50.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, la declaración recapitulativa deberá presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral, salvo la del último trimestre del año, que deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Si al final de cualquiera de los meses que componen cada trimestre natural se superara el importe mencionado en el párrafo anterior, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo de dicho trimestre natural durante los veinte primeros días naturales inmediatos siguientes, de acuerdo con el siguiente criterio:

a. **Si se supera el importe mencionado en el párrafo anterior en el primer mes del trimestre natural,** deberá presentarse una declaración mensual incluyendo las operaciones realiza- das en dicho mes.

b. **Si se supera el importe mencionado en el párrafo anterior en el segundo mes del trimestre natural,** deberá presentarse una declaración mensual, en la que se incluirán las operaciones correspondientes a los dos primeros meses del trimestre y se incorporará una marca en la que se indique que se trata de un trimestre truncado.

Supuesto práctico

Operaciones realizadas por el sujeto pasivo español ES000000000 durante el mes de mayo de 2021:

- Compra dos lotes de mercancías al empresario holandés NL123456789100, uno el 12 de mayo por un importe de 3.455,25 euros y otro el 15 de mayo por importe de 2.841,91 euros.

- Realiza una entrega de máquinas al empresario portugués PT123456789, valorada en 3.344.55 euros.

Realiza una adquisición al sujeto pasivo griego EL999999999 por importe de 10.533,01 euros, teniendo lugar la puesta a disposición de la mercancía en Portugal, dondel el sujeto pasivo español efectúa subsiguientemente una entrega de la misma mercancía al sujeto pasivo PT123456789, por importe de 10.609,31 euros mencionado en el guión anterior, todo ello en virtud de una operación triangular:

- Se realiza una peritación a un empresario portugués PT123456789 por importe de 5.000 euros.

  Operaciones realizadas por el sujeto pasivo español ES000000000 durante el mes de septiembre de 2021.

- Se rescinde la 1ª operación de 3.455,25 euros efectuada con el empresario holandés NL123456789100, devolviéndose los productos y reintegrando el importe.

Agencia Tributaria | Resumen operaciones con la Unión Europea | Relación de operaciones intracomunitarias | Hoja Interior

Espacio reservado para número identificativo y código de barras

Modelo **349**

Datos identificativos de esta hoja interior

NIF del declarante	Ejercicio	Período	Hoja interior n.º
ES000000000	2021	2T	1 / 1

Operador	Código país	NIF comunitario	Apellidos y nombre, denominación o razón social	Clave	Base imponible
Operador 1	NL	123456789100	XXXX	A	6.297,16
Operador 2	PT	123456789	ZZZZ	E	3.344,55
Operador 3	PT	123456789	ZZZZ	T	10.609,31
Operador 4	PT	123456789	ZZZZ	S	5.000,00

Agencia Tributaria | Resumen operaciones con la Unión Europea | Rectificaciones de períodos anteriores | Hoja Interior

Espacio reservado para número identificativo y código de barras

Modelo **349**

Datos identificativos de esta hoja interior

NIF del declarante	Ejercicio	Período	Hoja interior n.º
ES000000000	2021	3T	1 / 1

Operador 1

Código país	NIF comunitario	Apellidos y nombre, denominación o razón social	Clave
NL	123456789100	XXXX	A

Ejercicio	Período	Base imponible rectificada	Base imponible declarada anteriormente
2021	2T	2.841,91	6.297,16

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

1. ¿Cómo podrá presentar el modelo 390, una persona física cuyo período de liquidación sea trimestral?

Podrá presentarlo telemáticamente por internet con certificado electrónico. También puede presentarlo por internet utilizando el sistema de Cl@ve.

2. ¿Cómo presentan el modelo 390 los sujetos pasivos acogidos al procedimiento de declaración conjunta?

Los sujetos pasivos acogidos al procedimiento de declaración conjunta presentan en un solo documento la autoliquidación del impuesto, pero deben presentar individualmente la declaración-resumen anual haciendo constar que están acogidos a esta modalidad.

3. ¿Deben declararse en el modelo 349 los transportes intracomunitarios de bienes que se realizan con ocasión de las adquisiciones intracomunitarias?

Sí, en el modelo 349 se declaran tanto las entregas y adquisiciones de bienes, como las adquisiciones y prestaciones intracomunitarias de servicios.

4. Las grandes empresas que tienen obligación de presentar declaraciones mensuales en el IVA. ¿Cuándo deben presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias?

El modelo 349 debe presentarse mensualmente en los mismos plazos que la autoliquidación del impuesto, salvo que por su volumen de operaciones intracomunitarias tenga una periodicidad trimestral.

5. ¿Cuál es la forma de proceder cuando se presenta en el cuarto trimestre una autoliquidación a compensar y se quería solicitar la devolución?

El derecho a solicitar la devolución se configura como una operación alternativa al derecho a compensar el crédito, no siendo posible variar la opción fuera del plazo establecido para la presentación del modelo de autoliquidación y siempre que se renuncie expresamente a la anterior opción.

Sólo en los supuestos en que no exista ningún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública será posible aceptar el cambio de opción fuera del plazo de presentación del modelo de autoliquidación.

6. ¿Un sujeto pasivo inscrito en REDEME tiene obligación de presentar la declaración-resumen anual de IVA, modelo 390?

Los sujetos pasivos inscritos en REDEME tienen periodo de liquidación mensual y en consecuencia tienen la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por lo tanto, están exonerados de presentar la declaración-resumen anual de IVA, modelo 390, salvo que no tengan obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio.

Aunque queden exonerados de la presentación del modelo 390, deben cumplimentar el apartado específico reservado a los mismos, requerido a estos efectos en el modelo de autoliquidación del Impuesto correspondiente al último periodo de liquidación del año, en relación, con la información sobre el tipo de actividades económicas a las que se refiere su declaración, en su caso, sobre el porcentaje de prorrata aplicable, sectores diferenciados y porcentajes de tributación a varias Administraciones, así como del detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Capítulo 10. Obligaciones formales de los sujetos pasivos del IVA: Facturas y Libros Registro

Obligaciones del sujeto pasivo

Los sujetos pasivos del impuesto tienen, entre otras, las siguientes obligaciones:

1. **Obligación de presentar declaraciones de carácter informativo.**

   Respecto del IVA, cabe destacar las siguientes:

   - Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto (modelo 036 ó 037), así como en su caso la declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios (formulario 035).
   - Presentar anualmente, si procede, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas (modelo 347).
   - Presentar, si procede, la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).
   - Presentar una declaración-resumen anual (modelo 390), salvo que resulten exonerados por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública.

   Para los sujetos pasivos que deban llevar los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica se eliminan las obligaciones de presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347, así como también la declaración resumen anual del IVA, modelo 390.

2. **Obligación de presentar autoliquidaciones y de ingresar su importe.**
3. **Obligación de identificación.**

   Los sujetos pasivos del impuesto tienen que solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, además de comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

4. **Obligaciones de facturación y contables.**

Los sujetos pasivos del IVA:

- Deben expedir y entregar facturas de sus operaciones y conservar copia de los mismos.
- Tienen que llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

El modo de cumplir con la obligación de llevar los Libros registro del IVA se modificó en diciembre de 2016 con efectos desde el 1 de julio de 2017.

A partir de esa fecha, los sujetos pasivos con periodo de liquidación mensual y aquellos que voluntariamente opten, deberán llevar los libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por tanto, el colectivo obligado a este nuevo sistema de llevanza de los Libros registro es el integrado por todos los sujetos pasivos con periodo de liquidación mensual:

- Inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA).
- Grandes Empresas a efectos del IVA.
- Grupos de IVA.

A estos efectos conviene precisar que aquellos sujetos pasivos que se encuentren incluidos dentro de este colectivo y realicen exclusivamente operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto, tienen la obligación de llevar sus libros registro de IVA del mismo modo, es decir, a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria.

Si bien, no será necesaria la llevanza de libro registro de facturas expedidas cuando no tenga la obligación de expedir factura por todas sus operaciones, de conformidad con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, sí que tienen la obligación de llevar el libro registro de facturas recibidas, con carácter general, con independencia que la actividad realizada se encuentre totalmente exenta del Impuesto y sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad. (Consulta de la Dirección General de Tributos V1588-17).

5. **Obligación de nombrar representante**

Cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad, tienen que nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley del IVA.

Como excepción, no deberán nombrar representante los empresarios o profesionales que se acojan a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

En este capítulo se va a tratar brevemente la obligación de informar a través del modelo censal (el resto de las declaraciones informativas son objeto de otros capítulos) y las

obligaciones de facturación y registro.

Obligaciones censales

La regulación actual de esta materia se encuentra recogida en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Las obligaciones censales correspondientes a los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, ya han sido objeto de estudio en capítulos anteriores.

Obligados a presentar declaración censal

Están obligados a presentar la declaración censal:

- Las personas o entidades establecidas en el territorio de aplicación del impuesto que tengan la consideración de empresarios o profesionales.
- Las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto cuando sean sujetos pasivos.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes estén sujetas al IVA.

Como excepción no están obligados las personas o entidades que realicen exclusivamente las siguientes operaciones:

- Arrendamientos de bienes inmuebles exentos del IVA (siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- Entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas del IVA por destinarse a otro Estado miembro.
- Adquisiciones intracomunitarias exentas del IVA por operación triangular.

Modelo a utilizar y qué se debe comunicar

1. Modelo

Se utilizará el modelo 036 o el modelo 037 de declaración censal, aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril (BOE de 10 de mayo).

2. Qué se debe comunicar

Los sujetos pasivos del impuesto comunicarán a la Administración Tributaria las siguientes situaciones con trascendencia tributaria relativas al IVA:

2.1 Declaración de alta

Deben presentarla los empresarios o profesionales que vayan a comenzar el ejercicio de una o varias actividades empresariales o profesionales en territorio español y las personas jurídicas que, sin actuar como empresarios o profesionales, realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA .

A efectos del IVA, en dicha declaración deberá indicarse:

a. Si la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad, se produce con carácter previo o simultáneo al comienzo de la adquisición o importación de bienes o servicios destinados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

b. Si por el contrario, el comienzo de la realización habitual de las citadas entregas de bienes o prestaciones de servicios, se producirá con posterioridad al comienzo de las referidas actividades.

Esta declaración servirá, entre otros fines, para:

a. Comunicar a la Administración los datos de identificación, NIF, domicilio fiscal y condición de no residente, así como para solicitar la asignación del NIF provisional o definitivo, si no se dispusiese de él.

b. Comunicar la condición de revendedor de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

c. Comunicar, sólo en caso de llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica, que existen facturas que son expedidas por el destinatario o por un tercero.

d. En los supuestos de la letra b) anterior, para proponer a la Administración el porcentaje provisional de deducción aplicable.

e. Optar por la aplicación de la regla de prorrata especial en caso de inicio de una actividad.

f. Comunicar el régimen general o especial aplicable respecto a los regímenes especiales en el IVA:

   - Renunciar al régimen especial simplificado y al de la agricultura, ganadería y pesca, así como comunicar la exclusión.
   - Optar por el método de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
   - Optar por el régimen especial del criterio de caja.

g. Respecto de la tributación en operaciones intracomunitarias:

- Solicitar la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios.
- Comunicar la sujeción al IVA de las ventas intracomunitarias a distancia cuyo transporte no se inicia en España, cuando el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.
- Optar por la no sujeción al IVA de las ventas intracomunitarias a distancia cuyo transporte se inicia en el territorio de aplicación del IVA español.

h. Optar por el diferimiento del pago del IVA a la importación.

i. Optar por llevar los Libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

j. Optar por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión.

k. Comunicar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las ventas a distancia previstas en el artículo 68.Tres a) de la Ley del IVA y de las de las prestaciones de servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión a que se refiere el artículo 70.Uno.4.ºa) de la ley de dicho impuesto, siempre que el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.

Esta declaración debe presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades o a la realización de las operaciones.

2.2 Declaración de modificación

Cuando varíen cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior, el obligado tributario deberá comunicar a la Administración la modificación de los mismos. Asimismo, esta declaración debe utilizarse para las opciones, revocaciones y renuncias que se produzcan posteriormente.

En particular, sirve para indicar el comienzo habitual efectivo de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad cuando en la declaración de alta se hubiese hecho constar que el inicio habitual de las citadas entregas de bienes o prestación de servicios se produciría con posterioridad al comienzo de las actividades.

También servirá para:

a. Comunicar el cambio de período de liquidación a causa del volumen de operaciones.

b. Solicitar el alta o la baja en el Registro de devolución mensual.

c. Ejercitar la opción o la renuncia a llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La declaración debe presentarse, con carácter general, en el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a aquél en que se hayan producido los hechos que la determinen, sin perjuicio de los plazos específicos previstos para cada caso en la normativa del impuesto, en especial para los casos en que deban ejercitarse las opciones, revocaciones y renuncias.

Esta declaración no será necesaria cuando la modificación de uno de los datos del censo, se

produzca por iniciativa de un órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2.3 Declaración de baja

Quienes cesen en el ejercicio de toda actividad empresarial o profesional deberán comunicarlo a la Administración mediante la declaración censal. También deben presentar esta declaración, las personas jurídicas en el caso de que sus adquisiciones intracomunitarias de bienes dejen de estar sujetas al IVA por revocación de la opción o por no superar los límites establecidos.

La declaración de baja debe presentarse en el plazo de un mes a partir del día siguiente al cese, excepto en el caso de fallecimiento del obligado tributario en el que los herederos deberán presentar dicha declaración en el plazo de seis meses desde el fallecimiento.

Obligaciones en materia de facturación

La correcta aplicación del IVA exige la correcta aplicación de las normas de facturación, cuya importancia se manifiesta en una doble vertiente:

- En el ámbito de la repercusión del Impuesto, salvo supuestos específicos.
- En cuanto a la deducción del IVA soportado o satisfecho, pues el destinatario de la operación ha de estar en posesión de una factura para poder deducir las cuotas del IVA.

La obligación de facturar de los empresarios y profesionales se recoge en el artículo 29.2.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el artículo 164, apartado uno, número 3º de la Ley del IVA y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

Este capítulo se centra en las obligaciones existentes en el régimen general, en tanto que en los capítulos 6 y 7 se detallan las especialidades en materia de facturación que son de aplicación en los regímenes especiales. Tampoco es objeto de este manual la facturación telemática regulada en los artículos 9 y 10 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas.

Obligación de facturar

Los empresarios y profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad y a conservar copia de la misma. También deben expedir facturas en los supuestos de pagos anticipados, excepto en las entregas intracomunitarias de bienes exentas.

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar facturas u otros justificantes de las operaciones que realicen.

1. Supuestos de expedición obligatoria de factura

Siempre y en todo caso, los empresarios y profesionales están obligados a expedir una factura en

los siguientes supuestos:

- Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal.
- Cuando el destinatario de la operación así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.
- Exportaciones de bienes exentas del IVA (salvo las realizadas en las tiendas libres de impuestos).
- Entregas intracomunitarias de bienes exentas del IVA.
- Cuando el destinatario sea una Administración pública o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.
- Entregas de bienes objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición.
- Ventas a distancia cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

2. Excepciones a la obligación de facturar

No existe obligación de expedir factura, salvo que sea un supuesto de los indicados como obligatorios en el apartado anterior, en las siguientes operaciones:

- Las operaciones exentas del IVA en virtud de lo establecido en el artículo 20 de la Ley del IVA. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas del artículo 20.Uno.2º, 3º, 4º, 5º, 15º, 20º, 22º, 24º, 25º y 28º de la Ley del IVA.
- Las realizadas por los sujetos pasivos en el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia. No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las entregas de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto.
- Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del IVA, salvo que la determinación de las cuotas se efectúe en atención al volumen de ingresos. No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las transmisiones de activos fijos.
- Aquellas operaciones que, con referencia a sectores empresariales o profesionales o a empresas determinadas, autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades económicas de los empresarios o profesionales.

No existe tampoco obligación de expedir factura cuando se trate de las prestaciones de servicios definidas en el artículo 20.Uno 16º y 18º, apartados a) a n) de la Ley del IVA , salvo que:

- Se entiendan realizadas en el TAI o en otro Estado miembro y estén sujetas y no exentas al mismo.
- Se entiendan realizadas en el TAI, Canarias, Ceuta o Melilla, estén sujetas y exentas al mismo y sean realizadas por empresarios o profesionales distintos de las entidades aseguradoras, sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de

pensiones, fondos de titulización y sus sociedades gestoras, entidades de crédito, a través de la sede de su actividad económica o establecimiento permanente situado en el citado territorio.

- El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria exima a otros empresarios o profesionales de la obligación de expedir factura, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate o por las condiciones técnicas de expedición de estas facturas.

No existe obligación de expedir una «autofactura» en el caso de adquisiciones intracomunitarias ni tampoco en las operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo. No obstante, tendrá la consideración de documento justificativo de la deducción la factura original o el justificante contable, expedidos por quien realiza la entrega que da lugar a la adquisición intracomunitaria o la prestación de servicios o la entrega de bienes que origina la inversión del sujeto pasivo, siempre que dicha adquisición de bienes o de servicios se recoja en la correspondiente autoliquidación.

3. Posibilidad de expedir documentos de facturación mensuales. Facturas recapitulativas

Podrán incluirse en una sola factura las operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario siempre que se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

Las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto.

Facturas expedidas por terceros

Los documentos de facturación que debe expedir un empresario o profesional pueden ser confeccionados materialmente por un tercero o por el propio destinatario de la operación (cliente). En cualquier caso, el expedidor de la factura, y responsable del cumplimiento de la obligación, sigue siendo el empresario o profesional que realiza la operación, por lo que serán sus datos identificativos los que se consignen en el documento.

Cuando la obligación sea cumplida por un cliente del empresario o profesional se establecen requisitos específicos:

a. Debe existir un acuerdo previo entre ambas partes.
b. Cada factura debe ser objeto de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación.
c. Las facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones.

Las facturas expedidas por los destinatarios o por terceros deben tener una serie distinta para cada uno de ellos.

Los sujetos pasivos cuyos libros registro del Impuesto deban llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de

expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.

Contenido de la factura

Contenido general de las facturas ordinarias

Toda factura y sus copias deben contener, como mínimo, los siguientes datos o requisitos:

1. **Número y, en su caso, serie.** La numeración será correlativa dentro de cada serie. Pueden establecerse series diferentes cuando existan razones que lo justifiquen y, en especial, si existen varios establecimientos o se realizan operaciones de distinta naturaleza.

   No obstante, será obligatoria la expedición de facturas utilizando series específicas en el caso de las facturas siguientes:

   - Las expedidas por los destinatarios o por terceros; para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.
   - Cuando se expedidas facturas y facturas simplificadas para documentar operaciones efectuadas en un mismo año natural.
   - Las rectificativas.
   - Las expedidas por el adjudicatario como consecuencia de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.
   - Las que se expidan para documentar la entrega de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales; así como plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado, cuando las mismas den lugar a la inversión del sujeto pasivo.
   - Las facturas expedidas por agencias de viajes que actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena en las operaciones a que se refiere la Disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación.
   - Las expedidas para documentar las operaciones intragrupo que se realizan entre entidades que opten por el nivel avanzado del Régimen especial del grupo de entidades.

2. **Fecha de su expedición.**

3. **Nombre y apellidos, razón o denominación social completa,** tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

4. **Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea,** con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

   Asimismo, será obligatoria la consignación del número de identificación fiscal del destinatario en los siguientes casos:

- Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

- Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del impuesto correspondiente a aquélla.

- Que se trate de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

5. **Domicilio fiscal del expedidor y del destinatario.** Cuando el destinatario de las operaciones sea una persona física que no actúe como empresario o profesional no será obligatoria la consignación de su domicilio.

6. **Descripción de las operaciones** consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto y su importe, incluyendo el precio unitario sin impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

7. **El tipo impositivo o tipos impositivos,** en su caso, aplicados a las operaciones.

8. **La cuota tributaria** que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

9. **La fecha de la operación** que se documenta o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, si es distinta a la de expedición de la factura.

   No es requisito indispensable la firma del expedidor.

10. **Si la operación está exenta del Impuesto,** referencia a las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, de la LIVA o indicación de que la operación está exenta.

11. **En el caso de facturación por el adquirente o el destinatario**, la mención «facturación por el destinatario».

12. **En el caso de que el sujeto pasivo sea el adquirente o el destinatario de la operación,** la mención «inversión del sujeto pasivo».

13. **En el caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viaje,** la mención «régimen especial de las agencias de viaje».

14. **En el caso de aplicación del REBU,** la mención «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección».

15. **En las facturas expedidas por entregas de medios de transporte nuevos exentas del IVA por destinarse a otro Estado miembro,** deben hacerse constar las características de los medios de transporte, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación realizadas.

16. **En el caso de aplicación del régimen especial del criterio de caja** la mención «régimen especial del criterio de caja».

Facturas simplificadas

1. Facturas simplificadas

1. La obligación de facturación puede ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada y copia de ésta en los siguientes supuestos:

a. Cuando el importe no exceda de 400 euros, IVA incluido.

b. Cuando deba expedirse una factura rectificativa.

2. En las siguientes operaciones, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido:

a. Ventas al por menor. Se consideran ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquellos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación sean principalmente de utilización empresarial o profesional.

b. Ventas o servicios en ambulancia.

c. Ventas o servicios a domicilio del consumidor.

d. Transporte de personas y sus equipajes.

e. Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares y establecimientos similares, así como el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto.

f. Salas de baile y discotecas.

g. Servicios telefónicos prestados mediante cabinas o tarjetas magnéticas o electrónicas recargables que no permitan la identificación del portador.

h. Servicios de peluquería e institutos de belleza.

i. Utilización de instalaciones deportivas.

j. Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.

k. Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.

l. Alquiler de películas.

m. Servicios de tintorería y lavandería.

n. Utilización de autopistas de peaje.

o. Aquéllas que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Las facturas simplificadas deben contener al menos los siguientes datos:

- Número y, en su caso, serie. La numeración será correlativa.
- Fecha de expedición.
- Fecha en que se hayan efectuado las operaciones o se haya recibido el pago anticipado, siempre que sea distinta a la de expedición de la factura.
- Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social del obligado a su expedición.
- La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
- Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente también la expresión «IVA incluido».
- Contraprestación total.
- En el caso de facturas rectificativas, la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican.
- Las menciones recogidas en las facturas ordinarias relativas a la aplicación de regímenes especiales y a determinadas operaciones (exentas, con inversión del sujeto pasivo, etc.).

2. Documentos expedidos por el destinatario

Quienes realicen adquisiciones de bienes o servicios a las personas o entidades acogidas al **régimen especial de agricultura, ganadería y pesca** en el IVA, deberán expedir un recibo firmado por el sujeto pasivo acogido a dicho régimen especial.

Plazos de expedición y envío de las facturas

El siguiente cuadro permite observar los distintos plazos de expedición y envío de las facturas, en función de la condición del destinatario o de la naturaleza de las operaciones:

Condición destinatario / Naturaleza operación	Plazo de expedición	Plazo de envío
Destinatario no empresario ni profesional	Al realizar la operación	En el momento de su expedición
Destinatario empresario o profesional	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación
Facturas recapitulativas destinadas a no empresarios ni	El último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documentan	En el momento de su expedición

Condición destinatario / Naturaleza operación	Plazo de expedición	Plazo de envío
profesionales		
Facturas recapitulativas destinadas a empresarios o profesionales	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación
Facturas de entregas intracomunitarias de bienes exentas	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente
Facturas rectificativas	Tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se hubiera expedido la factura

A estos efectos, las operaciones se entienden realizadas cuando se produzca el devengo del IVA.

En el caso de las operaciones en régimen especial del criterio de caja, éstas se entenderán realizadas a estos efectos, en el momento en que se hubiera producido el devengo del IVA si no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial. Por lo tanto, el plazo para la expedición de las facturas correspondientes a estas operaciones se rige por los plazos generales.

Obligación de conservar las facturas

Los empresarios y profesionales deben conservar, durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria, los siguientes documentos:

- Las facturas recibidas.
- Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1 y 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.
- Los justificantes contables a que se refiere el número 4º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.
- Los recibos justificativos del reintegro de la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tanto el original de aquél, por parte de su expedidor, como la copia, por parte del titular de la explotación.
- Los documentos acreditativos del pago del Impuesto a la Importación.

Esta obligación también incumbe a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA, así como a quienes sin tener la condición de empresarios o profesionales, sean sujetos pasivos del impuesto, aunque en este caso sólo alcanzará a los justificantes contables que se citan en el guion tercero y a las facturas recibidas.

Dichos documentos se deben conservar de forma que se garantice el acceso a ellos por parte de la Administración Tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada. En particular, esta obligación puede cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos.

La conservación por medios electrónicos se debe efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

El lugar de conservación de los documentos de facturación es indiferente, salvo que se efectúe fuera de España, en cuyo caso se considerará que se ha cumplido la obligación, únicamente si se realiza a través de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea, así como su carga remota y utilización por parte de la Administración Tributaria de la documentación así conservada. En estos casos se deberá comunicar con carácter previo esta circunstancia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Documentos de facturación como justificantes de deducciones

Para la determinación de las cuotas tributarias, las deducciones practicadas deberán justificarse mediante factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la operación. En particular, tienen esta consideración las facturas simplificadas que tengan el contenido del artículo 7.2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (criterio establecido por la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V3469-15).

Asimismo, de acuerdo con lo establecido por la Dirección General de Tributos, en sus consultas vinculantes V1274-06 y V0302-10, en las facturas emitidas por el operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal (actualmente la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, S.A.) debe figurar un porcentaje o «forfait» calculado cada año que será el importe deducible por los destinatarios de dichas facturas.

> Los destinatarios tienen derecho a exigir de los empresarios o profesionales la expedición y entrega de factura cuando ésta deba expedirse con arreglo a derecho.

Facturas de rectificación

1. Supuestos de rectificación

Se deberá expedir una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos establecidos como obligatorios en los artículos 6 ó 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. También será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede autorizar otros procedimientos de rectificación de facturas, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate.

No tienen la consideración de facturas rectificativas las que se expidan en sustitución de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, siempre que las mismas cumpliesen los requisitos reglamentarios.

La expedición de la factura rectificativa se efectuará tan pronto como el obligado a expedirlas tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siempre y cuando no hubieran transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, de la fecha en que se hayan producido las circunstancias reguladas en el artículo 80 de la Ley del impuesto (modificación de la base imponible del impuesto).

Las facturas rectificativas deberán remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera expedido la factura.

2. Requisitos generales de las facturas de rectificación

La rectificación se realizará mediante la expedición de una nueva factura en la que se harán constar los datos identificativos de la factura rectificada.

Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas.

Dicha factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen como obligatorios con carácter general.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, la base imponible y la cuota se pueden consignar bien indicando directamente el importe de la rectificación, sea el resultado positivo o negativo, o bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, siendo obligatorio en este último caso señalar el importe de la rectificación.

En todas las facturas rectificativas se hará constar su condición de documento rectificativo y la identificación de las facturas rectificadas.

No obstante, hay dos excepciones a estos requisitos:

a. **Cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes** y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura o factura simplificada, no será necesaria la expedición de una factura o factura simplificada rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por una operación posterior que tenga el mismo destinatario siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que el resultado sea positivo o negativo.

b. **Cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones**, así como en los demás casos en que se autoricen por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas, y bastará la simple determinación del período a que se refieran.

Obligaciones en materia de Libros Registro en el IVA

En este capítulo se recogen las obligaciones de registro de los sujetos pasivos acogidos al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ver las variaciones en materia de registro de los regímenes especiales del Impuesto, consulte el capítulo 6 y el capítulo 7 de este Manual práctico.

Obligaciones contables de los sujetos pasivos

Los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA, han de llevar los siguientes Libros Registros:

1. Libro Registro de facturas expedidas.
2. Libro Registro de facturas recibidas.
3. Libro Registro de bienes de inversión.
4. Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
5. Libros Registro especiales:
    - Libro Registro de operaciones realizadas en el régimen simplificado.
    - Libro Registro de operaciones realizadas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
    - Recibos expedidos que justifican el reintegro de las compensaciones en la adquisición de bienes o servicios a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
    - Libro Registro de operaciones realizadas en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
    - Registro de las operaciones incluidas en los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

Los libros o registros que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables deban llevar los sujetos pasivos, pueden ser utilizados a efectos del IVA, siempre que se ajusten a los requisitos establecidos.

Si los sujetos pasivos son titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto y no tienen la obligación de llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica pueden llevar, en cada uno de estos establecimientos, los Libros registro, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de los mismos se trasladen a los correspondientes Libros registros generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede autorizar la sustitución de estos Libros Registro por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los sujetos pasivos y quede garantizada la comprobación de sus obligaciones tributarias. Asimismo, podrá autorizar que en los libros registro

de facturas expedidas y recibidas no consten todas las menciones o toda la información referida en los artículos 63.3 y 64.4 del Reglamento del IVA, así como la realización de asientos resúmenes con condiciones distintas de las señaladas en los artículos 63.4 y 64.5 de dicho Reglamento, cuando aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, justificantes contables y documentos de Aduanas, dificulten la consignación de dichas menciones e información.

Requisitos si los libros son llevados por medios electrónicos e informáticos:

Los empresarios o profesionales que utilicen medios electrónicos e informáticos para gestionar la facturación, la contabilidad y la generación de libros y registros fiscalmente exigibles deberán conservar en soporte electrónico, durante el período de prescripción, los ficheros, las bases de datos y los programas necesarios que permitan un acceso completo y sin demora justificada a los mismos, posibilitando el adecuado control.

Libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria:

La obligación de llevar los Libros registro de facturas expedidas, recibidas, bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias, debe cumplirse para determinados colectivos de sujetos pasivos por vía electrónica, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Este sistema de llevanza de los Libros registro es conocido como «Suministro Inmediato de Información», y el colectivo obligado está integrado de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.6 del RIVA:

- **Con carácter obligatorio:** por los sujetos pasivos que tengan periodo de liquidación del IVA mensual:
    - Inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA)
    - Grandes Empresas (facturación superior a 6.010.121,04 €)
    - Grupos de IVA
- **Con carácter voluntario:** por aquellos sujetos pasivos que, no estando obligados, decidan acogerse al mismo. Para ello, podrán ejercer esta opción en cualquier momento en la declaración censal, quedando incluidos desde el primer período de liquidación que se inicie con posterioridad al ejercicio de la misma.

  Aquellos sujetos pasivos que hayan optado voluntariamente al SII, mantendrán su periodo de liquidación trimestral.

En la página web de la Agencia Tributaria se encuentra disponible el servicio de ayuda **«Asistente virtual del SII»** que facilita una respuesta inmediata a las dudas sobre el SII.

Excepciones a la obligación de llevanza de libros

Están exonerados de llevar Libros registro los sujetos pasivos ocasionales por realizar entregas

intracomunitarias de medios de transporte nuevos. Existen particularidades en los regímenes especiales recogidas en el capítulo 6 y en el capítulo 7 de este Manual.

Los Libros Registro de IVA

Libro Registro de facturas expedidas

Contenido

Deben anotarse:

Las facturas expedidas, incluso las relativas a operaciones exentas y de autoconsumo.

El artículo 63.3 del RIVA establece el contenido del libro registro de las facturas expedidas. No obstante, debe advertirse que la información a recoger en este libro es mayor en el caso de tratarse de sujetos pasivos obligados a llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica.

1. Con carácter general, en el libro registro de facturas expedidas deberá consignarse el número de factura y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario, base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA y, en su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

De acuerdo a esta redacción, el contenido de los asientos que conforman el libro registro de facturas expedidas (sin perjuicio de las autorizaciones relativas a la documentación de las operaciones y de registro, concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria en el ejercicio de sus competencias) será el siguiente:

Nº (y serie)	Fecha de expedición	Fecha de realización operaciones	Apellidos y nombre, razón social o denominación completa del destinatario	NIF del destinatario	BI	Tipo	Cuota
---	---	---	---	---	---	---	---

Notas a la tabla:

(1) En su caso, podrán expedirse facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen. No obstante, será obligatoria la expedición en series específicas en los casos previstos en el artículo 6.1.a) del Reglamento de facturación. (Volver)

(2) Si es distinta a la de expedición. (Volver)

(3) Este dato no es necesario en las facturas simplificadas salvo en los supuestos del artículo 7 apartados 2 y 3 del Reglamento de facturación. (Volver Apellidos) (Volver NIF)

(4) De acuerdo a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA. **(Volver)**

(5) En su caso, si se trata de operaciones sujetas y no exentas. **(Volver Tipo)** **(Volver Cuota)**

Tal y como se ha mencionado en el capítulo 6 de este Manual, si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, se deberán incluir adicionalmente las menciones a la fecha de cobro (parcial o total), el importe cobrado y el medio de cobro utilizado.

2. Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, de forma adicional al contenido recogido en los párrafos anteriores, deberá incluirse el siguiente detalle por cada registro de factura expedida:

- **Tipo de factura expedida,** indicando si se trata de una factura completa o, simplificada, factura rectificativa, indicando el motivo e importes correspondientes a la rectificación, factura emitida en sustitución de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, así como si el registro corresponde a un asiento resumen de facturas o si la factura ha sido expedida por el destinatario o por un tercero.

  La identificación de las facturas rectificadas y sustituidas es opcional solo a los efectos de registro en los Libros, siendo obligatoria su identificación en la factura en sí misma.

- **Identificación,** en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.

- **Descripción de las operaciones.**

- **Periodo de liquidación** de las operaciones que se registran.

- **Las menciones correspondientes a los regímenes especiales** de oro de inversión, grupo de entidades (nivel avanzado), agencia de viajes, bienes usados, objetos de arte o de antigüedades y objetos de colección, criterio de caja, así como las menciones a que se trata de una **operación exenta** y, en su caso, la referencia al precepto que ampara la exención, que la operación no se encuentra sujeta al IVA, que la misma es objeto de **inversión del sujeto pasivo**, que la misma se ha expedido en virtud de una **autorización en materia de facturación** o registrado al amparo de una **autorización en materia de simplificación de registro.**

- **Importe total** en los casos de las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades, y objetos de colección o el régimen especial de las agencias de viajes.

Cada una de estas tipologías de factura y de regímenes especial o menciones en la factura debe informarse atendiendo a las claves y especificaciones recogidas en el Anexo I de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Como consecuencia de la eliminación de otras obligaciones formales (modelo 347, modelo 340 y modelo 390), se deben informar una serie de cuestiones adicionales a las tradicionalmente informadas en los libros registro. Esta información que se desarrolla a través de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, es la siguiente:

- Las **agencias de viajes** deberán identificar las facturas que documenten las prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como **mediadoras en nombre y por cuenta ajena** que cumplan con los requisitos a que se refiere la disposición adicional cuarta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

- Se debe identificar las facturas emitidas por **operaciones de arrendamiento de locales de negocios**. Además, si el arrendamiento no está sujeto a retención debe informarse de las referencias catastrales y de los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados.

- **Identificación de los cobros por cuenta de terceros** de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados efectuados por sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen las de cobro.

- **Importes que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles**, efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Estos importes percibidos deben entenderse como importes devengados a efectos de su registro.

Por último, también debe informarse en este libro registro, pero solo con carácter anual, durante los treinta primeros días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran, y de forma agrupada:

- **Los importes superiores a 6.000 euros** que se hubieran percibido en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad.

- Las **entidades aseguradoras** deberán informar de las **operaciones de seguros**, en los mismos términos que venían informando en las declaraciones informativas, modelo 347 y 340, por los importes de las primas o contraprestaciones percibidas.

3. En el Libro registro de facturas expedidas se debe anotar, una por una, las facturas expedidas. No obstante, según establece el artículo 63.4 del RIVA, podrán:

- Agruparse en asientos resúmenes las facturas expedidas en la misma fecha y numeradas correlativamente (recuérdese que, cuando se documenten las operaciones efectuadas en un mismo año mediante facturas ordinarias y simplificadas, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unas y otras, arts. 6 y 7 del Reglamento de facturación), siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

    a. Que en los documentos objeto del asiento resumen no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de facturación.

    b. Que el devengo de las operaciones documentadas se haya producido dentro de un mismo mes natural.

    En los asientos resúmenes de las facturas se harán constar la fecha en que se hayan expedido, la base imponible global, el tipo impositivo, la cuota global y los números inicial y final de los documentos anotados, y si las operaciones se han efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja (incluyéndose en este caso la mención).

- Dividir una sola factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a tipos impositivos distintos.

Igualmente, **deberán anotarse de forma separada:**

- Las facturas rectificativas.
- Las facturas que documenten las operaciones intragrupo que se realizan entre entidades que apliquen el nivel avanzado del Régimen Especial del grupo de entidades.

Plazos de registro

1. Con carácter general se establece que las operaciones objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de la realización de las operaciones o de la expedición de los documentos, siempre que este plazo sea menor que el señalado en el apartado anterior.

2. Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, se establece un plazo específico de remisión:

La información correspondiente a las **facturas expedidas,** en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 164.dos de la Ley del Impuesto, y en las disposiciones adicional tercera y sexta del Reglamento de facturación y Mercado Organizado del Gas, en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales.

En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse. No obstante, tratándose de operaciones no sujetas al Impuesto por las que se hubiera debido expedir factura, el plazo de cuatro u ocho días naturales se determinará con referencia a la fecha en que se hubiera realizado la operación.

El plazo de remisión de los registros de facturación correspondientes a **facturas expedidas rectificativas** será de cuatro días naturales a contar desde la expedición de dicha factura. Asimismo, el plazo para la remisión de los cobros de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja, será de cuatro días naturales desde que se produzca el cobro correspondiente.

La remisión del documento electrónico de reembolso al que se refiere el artículo 9.1.2.º B) del Reglamento del Impuesto, deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación en que se incluya la rectificación del Impuesto correspondiente a la devolución de la cuota soportada por el viajero.

A efectos del cómputo del plazo de estos cuatro u ocho días naturales, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

Se recuerda que en la página web de la Agencia Tributaria se encuentra disponible la herramienta «Calculadora de plazos para la remisión de los registros de facturación» que indica la fecha límite para remitir dichos registros, así como el periodo y ejercicio de anotación en el Libro registro de facturas emitidas para cada una de las distintas claves de facturas.

Libro Registro de facturas recibidas

Contenido

El artículo 64.4 del RIVA establece el contenido del libro registro de las facturas recibidas. No obstante, debe advertirse que la información a recoger en este libro es mayor en el caso de tratarse de sujetos pasivos obligados a llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica.

1. Con carácter general, en el libro registro de facturas recibidas los empresarios o profesionales deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, todo ello con independencia de que la operación este no sujeta, sujeta y no exenta o exenta.

Como veremos al analizar el contenido del libro registro de facturas recibidas llevado a través de la Sede electrónica, este número correlativo debe sustituirse por el número de la factura asignado por el emisor.

Dichos documentos se anotarán en el Libro Registro de facturas recibidas.

En particular, se anotarán las facturas correspondientes a las entregas que den lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto efectuadas por empresarios y profesionales.

Igualmente, deberán anotarse las facturas o justificantes contables expedidos por quien realizó la entrega de bienes o la prestación de servicios en los casos de inversión del sujeto pasivo.

Por último, deberán anotarse por separado las facturas rectificativas a que se refiere el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Según se establece en el artículo 64.4 del RIVA, en dicha anotación se consignará su número de recepción, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el citado documento, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado a su expedición, la base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA, y, en su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

De acuerdo a esta redacción, el contenido de los asientos que conforman el libro registro de facturas recibidas será el siguiente:

Nº de recepción	Fecha de expedición	Fecha de realización operaciones (si es distinta a la fecha de expedición)	Apellidos y nombre, razón social o denominación completa del obligado a expedir	NIF del obligado a expedir	BI (arts. 78 y 79)	Tipo	Cuota
---	---	---	---	---	---	---	---

Tal y como se ha mencionado en el capítulo 6 de este Manual, si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, se deberán incluir adicionalmente las menciones a la fecha del pago (parcial o total), el importe pagado y el medio de pago utilizado.

2. Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, de forma adicional al contenido recogido en los párrafos anteriores, deberá incluirse el siguiente detalle por cada registro de factura, justificante contable y documento de Aduanas correspondiente a bienes adquiridos o importados y a los servicios realizados en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, todo ello con independencia de que la operación esté no sujeta, sujeta y no exenta o exenta, la siguiente información:

- En primer lugar y como única diferencia de gran importancia con la información coincidente recogida en el libro registro de facturas recibidas tradicional, entendiendo como tal el que no se lleva a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, es que **el número de recepción utilizado se sustituye por el número, y en su caso, serie que figure en la factura.** En el caso de **documentos de Aduanas** el número de factura a consignar es el **número del documento aduanero (DUA).**
- **Tipo de factura expedida**, indicando si se trata de una factura completa o, simplificada, así como si el registro responde a un asiento resumen de facturas.
- **Identificación,** en su caso, de si se trata de una **rectificación registral** a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.
- **Descripción de las operaciones.**
- Las **menciones correspondientes a los regímenes especiales** de grupo de entidades (nivel avanzado), agencias de viajes, bienes usados, objetos de arte o de antigüedades y objetos de colección, criterio de caja, así como la mención a que la operación es objeto de **inversión del sujeto pasivo**, o que la misma se ha expedido en virtud de una **autorización en materia de facturación** o registrado al amparo de una **autorización en materia de simplificación de registro**.
- **Cuota tributaria deducible** correspondiente al periodo de liquidación en que se realiza la anotación. **Las regularizaciones de las deducciones no se registran en el libro registro,** sin perjuicio de que deban constar en las autoliquidaciones correspondientes.
- **Periodo de liquidación** en el que se registran las operaciones a que se refieren las facturas recibidas.

- **Fecha de registro contable de la factura**, del justificante contable o del documento de Aduanas.

Como consecuencia de la eliminación de otras obligaciones formales (modelo 347, modelo 340 y modelo 390), se deben informar una serie de cuestiones adicionales a las tradicionalmente informadas en los libros registro. Esta información que se desarrolla a través de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, es la siguiente:

- Identificación de las facturas recibidas correspondientes a **operaciones de arrendamiento de locales de negocio.**

- Las persona o entidades a que se refiere el artículo 94.1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deben informar de las **adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional.**

Por último, también debe informarse en este libro registro, pero solo con carácter anual, durante los treinta primeros días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran, y de forma agrupada:

- Las **agencias de viajes** que expidan las facturas a que se refiere la disposición adicional cuarta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, deberán informar de las **prestaciones de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea** a que se refiere el apartado 7.b) de esta disposición adicional cuarta.

- Las **entidades aseguradoras** deberán igualmente informar de las **operaciones de seguros**, en los mismos términos que venían informando en las declaraciones informativas, modelo 347 y 340, por los **importes de las indemnizaciones o prestaciones satisfechas.**

3. Los documentos de facturación recibidos se anotarán uno a uno, pero se admite realizar un asiento resumen de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global y si las operaciones se encuentran afectadas por el régimen especial del criterio de caja (incluyéndose en este caso la mención), siempre que el importe de las operaciones documentadas en las facturas agrupadas no exceda en su total conjunto de 6.000 euros, y en cada una de ellas de 500 euros, IVA no incluido.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

Plazos de registro

1. Con carácter general, deben anotarse por el orden en que se reciban, y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

2. Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, se establece además un plazo específico de remisión:

La información correspondiente a las **facturas recibidas**, debe suministrarse en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes.

En el caso **operaciones de importación,** los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.

El plazo de remisión de los registros de facturación correspondientes a **facturas recibidas rectificativas** será de cuatro días naturales a contar desde la fecha en que se produzca la expedición o el registro contable de la factura, respectivamente.

No obstante, en el caso de que la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas de acuerdo con lo dispuesto en el número 1.º del apartado Dos del artículo 114 de la Ley del IVA, el plazo será el previsto para el registro de las facturas recibidas, es decir, cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes.

Asimismo, el plazo para la remisión de los **pagos de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja**, será de cuatro días naturales desde que se produzca el pago correspondiente.

A **efectos del cómputo del plazo de estos cuatro u ocho días naturales, se excluyen los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.**

Se recuerda que en la página web de la Agencia Tributaria se encuentra disponible la herramienta «Calculadora de plazos para la remisión de los registros de facturación» que indica la fecha límite para remitir dichos registros, así como el periodo y ejercicio de anotación en el Libro registro de facturas recibidas para cada una de las distintas claves de facturas.

Libro Registro de bienes de inversión

Deberán llevar este libro los sujetos pasivos que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión.

Contenido del libro. Se registrarán:

1. Los bienes de inversión debidamente individualizados.
2. Los datos precisos para identificar las facturas y documentos de Aduanas de cada bien.
3. Para cada bien individualizado, la fecha del comienzo de su utilización, prorrata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

En los casos de transmisión de los bienes de inversión durante el período de

regularización, se darán de baja del libro, anotando la referencia al asentamiento del libro registro de facturas expedidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, el contenido de este libro es exactamente el mismo.

Para este colectivo los registros de este libro deberán remitirse dentro del plazo de presentación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural.

Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias

1. Contenido del Libro de determinadas operaciones intracomunitarias

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, además de los libros citados en los apartados anteriores, un libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Operaciones intracomunitarias que deben anotarse:

1. Envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en el artículo 70.Uno.7.º letra b) de la Ley del IVA.
2. Transferencias y adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en los artículos 9.3.º y 16.2.º, incluidas las contempladas en las excepciones de las letras e), f) y g) del artículo 9.3.º de la Ley del IVA.
3. El envío o recepción de los bienes comprendidos en un acuerdo de ventas de bienes en consigna a que se refiere el artículo 9 bis de la Ley del IVA.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, el contenido de este libro es exactamente el mismo.

La obligación de registrar las ventas en consigna en el Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias a través de dicha sede se retrasa al 1 de enero de 2021.

Datos que deben constar en los casos previstos en los números 1º y 2º del artículo 66.1 del Reglamento del IVA:

1. Operación y fecha.
2. Descripción de los bienes con referencia a la factura de adquisición o título de posesión.
3. Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.
4. Identificación del destinatario o remitente, indicando su NIF-IVA, razón social y domicilio.
5. Estado miembro de origen o destino de los bienes.

6. Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones.

La información que debe constar en los casos previstos en el número 3º del artículo 66.1 del Reglamento del IVA se detallan en el capítulo 3 dentro del apartado dedicado a las transferencias de bienes en el marco de acuerdos de venta de bienes en consigna.

2. Plazo de registro del Libro de determinadas operaciones intracomunitarias

Con carácter general deben anotarse en el plazo de 7 días desde el momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, se establece además un plazo específico de remisión:

La información de las operaciones a registrar en este libro, debe remitirse en un plazo de cuatro días naturales, desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren.

A efectos del cómputo del plazo de estos cuatro u ocho días naturales, se excluyen los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

Contenido de los documentos registrales

Los Libros Registro deben permitir determinar con precisión en cada período de liquidación:

- El importe total del IVA repercutido a sus clientes (y, en su caso, el importe cobrado).
- El importe total del impuesto soportado por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice (y, en su caso, el importe cobrado).
- La situación de los bienes a que se refieren las operaciones que deben constar en el Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias.

Requisitos formales

1. Con carácter general, los libros registro deben llevarse:

- Con claridad y exactitud.
- Por orden de fechas.
- Sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. En el Libro Registro de bienes de inversión se dejarán espacios en blanco en previsión de los posibles cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.
- Los errores u omisiones deben salvarse a continuación inmediatamente que se adviertan.
- Las anotaciones deberán ser hechas expresando los valores en euros, debiendo efectuarse la

conversión cuando la factura se hubiese expedido en una divisa distinta.

- Las páginas deben estar numeradas correlativamente.

2. No obstante lo anterior, **los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, deben llevarse atendiendo a las especificaciones normativas y técnicas desarrolladas en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo.**

El procedimiento establecido para realizar dicho suministro será:

- **Mediante los servicios web basados en el intercambio de mensajes en formato XML.**

  Cada uno de estos mensajes contendrá un número máximo de registros de facturación por envío. Este número máximo será el que se defina en la Sede electrónica de la AEAT en Internet. (Actualmente este número máximo de registros por cada envío es de 10.000, no obstante, el número de envíos es ilimitado).

  Solo se pueden realizar envíos con certificado electrónico, incluidos los certificados electrónicos de sello.

- **Mediante la utilización del formulario web.** Se permitirá el suministro de los registros de facturación de forma individual. Los envíos se pueden realizar con certificado electrónico, y en su caso con cl@ve (persona física titular del libro o apoderada).

Rectificación de las anotaciones contables

Procederá cuando se hubiera incurrido en algún error material al efectuar las anotaciones registrales.

En los **Libros registro no llevados a través de la Sede electrónica** la rectificación debe realizarse en un asiento o grupo de asientos único diferenciado del resto de anotaciones al finalizar cada período de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada período de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado, una vez practicada dicha rectificación.

Si se trata de bienes de inversión y las rectificaciones afectan a la regularización de deducciones, se anotarán en el Libro Registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien a que se refieran.

En los **Libros registro llevados a través de la Sede electrónica,** estas rectificaciones implicarán «rectificaciones registrales» debiendo informarse con una clave específica de acuerdo a las especificaciones recogidas en el Anexo I de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo.

Obligados al SII en el curso del ejercicio

Los sujetos pasivos que queden obligados a llevar los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria en el curso del ejercicio, deberán remitir la totalidad de los registros de facturación de las operaciones realizadas desde el inicio de ese mismo ejercicio. En el caso de entidades diferentes a las que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del IVA, el contenido de los libros para ese período anterior a la inclusión en el SII,

será el previsto en los artículos 63.3., 64.4 y 66.3 de dicho Reglamento.

Esta información deberá suministrarse identificando que se trata de operaciones correspondientes al periodo de tiempo inmediatamente anterior a la inclusión del SII, para lo que se utilizará una clave específica de acuerdo a las especificaciones recogidas en el Anexo I de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo.

El plazo de remisión de la información anterior a la inclusión en el SII, será desde la fecha de la inclusión hasta el final del ejercicio.

Respecto al Libro registro de bienes de inversión, los sujetos pasivos que queden obligados al SII en el curso del ejercicio, deberán incluir las anotaciones correspondientes a todo el ejercicio.

También deberán incluir las operaciones correspondientes a todo el ejercicio respecto a la información suministrada con periodicidad anual.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

1. ¿Tiene obligación de facturar un agricultor que está en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca?

Con carácter general, no. Los agricultores no tienen que expedir documentos de facturación, sólo tienen que firmar los recibos que expida el destinatario de sus operaciones. No obstante, se deberá expedir factura en todo caso en las entregas de inmuebles.

2. Una empresa fabrica dos productos diferentes ¿puede utilizar una numeración correlativa y una serie para cada producto?

Sí, la empresa puede establecer series diferentes de facturas, especialmente pero no exclusivamente, cuando existen diversos centros de facturación.

3. ¿Están autorizados a expedir facturas simplificadas los restaurantes, con carácter general?

Pueden darse dos situaciones:

- Si tributan por el régimen simplificado en el IVA están exonerados de la obligación de facturar, salvo por las transmisiones de activos fijos.
- En otro caso, los restaurantes pueden expedir facturas simplificadas (con el contenido del artículo 7.1 del Reglamento de facturación), sin necesidad de solicitar autorización previa, cuando su importe no supere los 3.000 euros, IVA incluido.

No obstante, cuando el destinatario sea empresario o profesional o cuando lo exija para el ejercicio de un derecho de naturaleza tributaria, la factura simplificada deberá incluir adicionalmente, los datos a que se refiere el artículo 7.2 del Reglamento de facturación.

4. ¿Durante cuánto tiempo debe conservarse la factura de compra de un edificio?

a. **Si se comienza a utilizar el mismo año de la adquisición,** debe conservarse durante 14 años: el año de compra, los 9 años siguientes por ser el período de regularización y los 4 siguientes.

b. **Si se comienza a utilizar en años posteriores a la adquisición,** debe tenerse en cuenta que el período de regularización comienza el año de utilización y que deben incrementarse los años en que deben conservarse las facturas.

5. ¿En el Libro Registro de facturas recibidas debe anotarse cada factura separadamente?

No, puede hacerse un asiento resumen de las facturas recibidas en la misma fecha, siempre que procedan de un único proveedor, el importe de cada factura no supere 500 euros, IVA excluido, y que el importe conjunto no exceda de 6.000 euros, IVA no incluido.

6. ¿Un sujeto pasivo que quede obligado al SII en el curso del ejercicio de 2020 qué registros de facturación debe enviar a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria?

Deberá remitir la totalidad de los registros de facturación de las operaciones realizadas desde el inicio del ejercicio 2020, teniendo en cuenta que el plazo de remisión de la información anterior a la inclusión en el SII, será desde la fecha de la inclusión hasta el final del ejercicio.

7. ¿Qué sujetos pasivos deben llevar los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria?

Este sistema de llevanza de los Libros registro, conocido como Suministro Inmediato de Información, es obligatorio para los sujetos pasivos que tengan periodo de liquidación del IVA mensual:

- Inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA)
- Grandes Empresas a efectos del IVA (sujetos pasivos con un volumen de operaciones a efectos del IVA en el año natural inmediato anterior superior a 6.010.121,04 €)
- Grupos de IVA

Con carácter voluntario podrán también llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica aquellos sujetos pasivos que, no estando obligados, decidan acogerse al mismo. Para ello, podrán ejercer esta opción en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto o al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, surtiendo efecto en el año natural en curso.

El ejercicio de esta opción voluntaria para el ejercicio 2017 implicó la obligación de autoliquidar el IVA mensualmente.

Para los periodos de liquidación que se inicien a partir del 2018, aquellos sujetos pasivos que hayan optado voluntariamente al SII, mantendrán su periodo de liquidación trimestral.

8. Un sujeto pasivo de IVA cuyas operaciones estén exclusivamente exentas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto y tenga un volumen de operaciones a efectos del IVA en el año natural inmediato anterior superior a 6.010.121,04 € ¿debe llevar

sus libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria?

Sí, está obligado a llevar sus libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria. (Consulta de la Dirección General de Tributos V1588-17).

Si bien, no será necesaria la llevanza de libro registro de facturas expedidas cuando no tenga la obligación de expedir factura por todas sus operaciones, de conformidad con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, sí que tienen la obligación de llevar el libro registro de facturas recibidas, con carácter general, con independencia que la actividad realizada se encuentre totalmente exenta del Impuesto y sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad.

Apéndice normativo

Ley 37/1992, de 28 de diciembre,

del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 29-diciembre-1992)

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre,

por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE, 31-diciembre-1992)

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre,

por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOE, 01-diciembre-2012)

Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero,

por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación. (BOE, 29-febrero-2008)

Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre,

por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 04-diciembre-2020)

Índice de modelos

Modelos 303 y 308

Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre,
por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria (BOE, 30-diciembre-2008)

Modelo 309

Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre,
por la que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 30-diciembre-2003)

Modelo 318

Orden HAC/1270/2019, de 5 de noviembre,
por la que se aprueba el modelo 318, «Impuesto sobre el Valor Añadido. Regularización de las proporciones de tributación de los periodos de liquidación anteriores al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación (BOE, 31-diciembre-2019)

Modelos 322 y 353

Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre,
por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 29-noviembre-2007)

Modelo 341

Orden de 15 de diciembre de 2000,
por la que se aprueba el modelo 341, en pesetas y en euros, de solicitud de reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto cobre el Valor Añadido. (BOE, 18-diciembre-2000)

Modelo 349

Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo,
por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y se modifica la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otras normas tributarias. (BOE, 29-marzo-2010)

Modelos 360 y 361

Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo,
por la que se aprueban el formulario 360 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, el contenido de la solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y el modelo 361 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y se establecen, asimismo, las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. (BOE, 30-marzo-2010)

Modelos 362 y 363

Orden de 24 de mayo de 2001,
por la que se establecen los límites de las franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales a que se refiere la disposición final primera del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre. (BOE, 26-mayo-2001)

Modelos 364 y 365

Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo,
por la que se aprueban los modelos 364 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y 365 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reconocimiento previo de las exenciones relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, así como otra normativa tributaria. (BOE, 02-junio-2016)

Modelo 368

Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo,
por la que se aprueba el modelo 368 de "Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido" y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación del mismo. (BOE, 18-marzo-2015)

Modelo 369

Orden HAC/610/2021, de 16 de junio,
por la que se aprueba el modelo 369 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación. (BOE, 18-junio-2021)

Modelo 380

Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo,
por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos. (BOE, 13-mayo-2005)

Modelo 390

Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre,
por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037

Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. (BOE, 20-noviembre-2009)

Formulario 035

Orden HAC/611/2021, de 16 de junio,

por la que se aprueba el formulario 035 "Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación. (BOE, 18-junio-2021)

Modelo 039

Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre,

por la que se aprueba el modelo 039 de Comunicación de datos, relativa al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifican la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, y la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre. (BOE, 30-diciembre-2008)

Glosario de abreviaturas

1. AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
2. AIB: Adquisiciones intracomunitarias de bienes
3. BI: Base imponible
4. BOE: Boletín Oficial del Estado
5. CE: Comunidad Europea
6. CE,: Comunidad Europea
7. CEE: Comunidad Económica Europea
8. CNAE: Clasificación Nacional de Actividades Económicas
9. COVID-19: Enfermedad por coronavirus 2019
10. DGT: Dirección General de Tributos
11. EHA: Ministerio de Economía y Hacienda
12. HAC: Ministerio de Hacienda
13. HAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
14. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
15. IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas
16. IOSS: Import One Stop Shop
17. IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes
18. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
19. ITP: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
20. IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
21. IVA:: Impuesto sobre el Valor Añadido
22. LGT: Ley General Tributaria
23. LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
24. LIVA,: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
25. LIVA.: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

26. NIF: Número de Identificación Fiscal
27. OTAN: Organización del Tratado del Atlántico Norte
28. PYMES: Pequeñas y medianas empresas
29. RD: Real Decreto
30. REAGP: Régimen Especial de la agricultura, ganadería y pesca
31. REBU: Régimen Especial de los Bienes Usados
32. RECC: Régimen especial del criterio de caja
33. REDEME: Registro de Devolución Mensual
34. RENFE: Red Nacional de Ferrocarriles Españoles
35. RGAT: Reglamento Gral. De las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de…
36. RIVA: Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
37. S.A.: Sociedad Anónima
38. SII: Suministro Inmediato de Información del IVA
39. TAI: Territorio de aplicación del Impuesto
40. TJCE: Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
41. TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea
42. TV: Televisión
43. UE: Unión Europea
44. »: Suministro Inmediato de Información del IVA